إطار مقترح لدور مراقب الحسابات في تفعيل قواعد حوكمة الشركات من منظور دراسة جودة المراجعة الداخلية مع دراسة ميدانية

د. عبد الحميد أحمد أحمد شاهين [*]

أولاً الإطار العام للبحث

١ / ١ دوافع ومشكلة البحث:

لقد شهد العالم في السنوات الأخيرة العديد من قضايا الانحراف المالي التي يكون عمادها البيانات المالية والسلطات الممنوحة للإدارة العليا بمنشآت الأعمال، وما ترتب على ذلك من توجيه أصابع الاتهام إلى الإدارة العليا ومراقب الحسابات ومدى تحملهم للمسئولية الجنائية عن تلك الانحرافات.

ولقد اهتمت العديد من المنظمات والهيئات المهنية المتخصصة بإبراز دور المراجع الداخلي ومراقب الحسابات في تطبيق قواعد حوكمة الشركات بما يضمن نزاهة أنظمة التقرير المالي والمحاسبي، وملاءمة أنظمة الرقابة الداخلية وخاصة المتعلقة منها بإدارة الخطر ومراقبة التشغيل والعمليات والالتزام بالقوانين والمعايير ذات العلاقة (OECD, 1999, Revised 2004, SOX, 2002).

[*] أستاذ مساعد المحاسبة والمراجعة –كلية التجارة – فرع السادات – جامعة المنوفية.

ولقد توج هذا الاهتمام من خلال قيام منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بإصدار مبادئ أو قواعد حوكمة الشركات عام ١٩٩٩ وتم تعديلها عام ٢٠٠٤، والتي تتضمن المبادئ أو القواعد التالية (OECD, 2004):

١- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

٢- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لحقوق الملكية.

٣- المعاملة العادلة للمساهمين.

٤- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.

٥- الإفصاح والشفافية.

٦- مسئوليات مجلس الإدارة.

ولقد أبرزت هذه المبادئ أهمية ودور كل من المراجع الداخلي ومراقب الحسابات في شأن ضمان نزاهة أنظمة التقرير المالي والمحاسبي، وملاءمة أنظمة الرقابة الداخلية من خلال المبدأ الخامس الخاص بالإفصاح والشفافية، والمبدأ السادس الخاص بمسئوليات مجلس الإدارة.

وقام الكونجرس الأمريكي بإصدار قانون Sarbanes – Oxley (SOX) عام ٢٠٠٢ بهدف حماية مصالح الفئات المستفيدة من التقرير المالي واستعادة ثقتهم في مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك بعد أن شهد العالم العديد من حالات الفشل لمنشآت المحاسبة والمراجعة في الكشف عن التحريفات والغش المالي للعديد من الشركات الأمريكية الكبرى والتي أعلنت عن إفلاسها مثل شركة Enron للطاقة وشركة World Com للاتصالات.

ولقد ألقى قانون SOX بالمزيد من المسئوليات على عاتق المراجع الداخلي في شأن التحقيق من أساليب الرقابة على التقرير المالي والتقرير عن كفاءة وف عالية هذه الأساليب والعمل على تدعيمها (Brown & Pinello, 2007). بالإضافة إلى ضرورة تأكيد مراقب الحسابات في تقرير مراجعة منفصل على مدى فاعلية الرقابة الداخلية.

كما اهتم معهد المراجعين الداخليين الأمريكي بوظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها أحد أهم المكونات الأربعة لنموذج حوكمة الشركات – الموضوع بواسطة اتحاد المراجعين الداخليين – والذي يتضمن بالإضافة إلى المراجعة الداخلية كل من لجنة المراجعة، والإدارة، ومراقب الحسابات (Allott, et .al., 2007)

ولقد أصدرت وزارة الاستثمار المصرية عام ٢٠٠٥ دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات، والتي أبرزت دور إدارة المراجعة الداخلية، وأبعاد كفاءة واستقلال مراقب الحسابات. ثم أصدرت عام ٢٠٠٦ دليل مبادئ حوكمة شركات قطاع الأعمال العام، والذي تم إعداد في ضوء مبادئ حوكمة شركات قطاع الأعمال العام التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) عام ٢٠٠٥، والتي أبرزت دور المراجعة الداخلية والخارجية من خلال مبدأ الإفصاح والشفافية (وزارة الاستثمار، ٢٠٠٧).

وبناء على ما تقدم يرى الباحث أن أولى دوافع هذا البحث تتمثل في التوجه المتنامي نحو إلقاء المزيد من المسئوليات على عاتق مراقب الحسابات في مصر من خلال إلزام بإبداء الرأي عن نتائج مراجعة تقرير الإدارة عن مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ الحوكمة، وعلى الأخص أن يبدى بالرأي عن مدى وجود إدارة مراجعة داخلية فعالة تتمتع بالاستقلالية عن باقي إدارات الشركة ومدى تطبيق المعايير المهنية الخاصة بالمراجعة الداخلية، ومدى فاعلية تقارير هذه الإدارة ودوريتها، ورد فعل الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تجاه تقارير هذه الإدارة (الهيئة العامة لسوق المال، ٢٠٠٧).

والدافع الثاني يتمثل في قصور معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ (الصادر عام ٢٠٠٨ والمتوافق تماما مع معيار المراجعة الدولي رقم ٦١٠ بعنوان دراسة عمل المراجعة الداخلية)، من زاوية إرشاد مراقبي الحسابات فيما يتعلق بإبداء الرأي عن كل من مراقبة جودة المراجعة الداخلية، ومدى التزام المنشأة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها، ومدى الالتزام بقواعد الحوكمة، بالإضافة إلى تقييم وتحليل المخاطر.

أما الدافع الثالث فيتمثل في اهتمام معيار المراجعة المصري رقم ٢٦٠ (الصادر عام ٢٠٠٨ والمتوافق تماما مع معيار المراجعة الدولي رقم ٢٦٠ بعنوان الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة) بالجوانب المتعلقة بإبداء الرأي الفني الانتقادي عن القوائم المالية فقط، ودون الاهتمام بإبداء رأي مراقب الحسابات عن مدى كفاءة وفاعلية كل من هيكل الرقابة الداخلية وإدارة المراجعة الداخلية.

والدافع الرابع يتمثل في ندرة الأبحاث العلمية التي تناولت دور مراقب الحسابات في تفعيل قواعد حوكمة الشركات من منظور دراسة جودة المراجعة الداخلية بمفهومها الشامل، والذي لا يقتصر فقط على عوامل الجودة الخاصة بالكفاءة والموضوعية والاستقلال والعناية المهنية، بل تمتد لتشمل مراقبة الجودة وتخطيط الأنشطة وتحليل المخاطر وفاعلية التقارير والإجراءات المصححة بواسطة الإدارة العليا الناجمة عن متابعة نتائج التقارير.

وبناء على ما تقدم تبدو المشكلة الرئيسية للبحث والتي تتبلور في كيفية قيام مراقب الحسابات بتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة، لإبداء الرأي الفني عن مدى كفاءة وفاعلية إدارة المراجعة الداخلية، في ظل عدم توافر معيار شامل ومرشد للمراقب في هذا الشأن. ومن ثم يثير الباحث التساؤلات التالية:

١- هل أبرزت قواعد حوكمة الشركات الصادرة عن المنظمات والهيئات الدولية والمحلية إرشادات لدور مراقب الحسابات في مجال مراجعة جودة المراجعة الداخلية؟

٢- وهل يمكن الاعتماد بشكل كامل على معيار المراجعة المصري والدولي رقم ٦١٠ بشأن دراسة عمل المراجعة الداخلية لتفعيل تطبيق قواعد الحوكمة؟

٣- ولماذا اقتصر معيار المراجعة المصري والدولي رقم ٢٦٠ الخاص بالاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة على تلك الموضوعات المتعلقة بإبداء الرأي الفني عن القوائم المالية، ودون التعرض لنتائج التحقق من دور المراجعة الداخلية في هذا الشأن؟

٤- وهل يمكن وضع إطار متكامل لدور مراقب الحسابات في دراسة جودة المراجعة الداخلية لتفعيل قواعد الحوكمة؟

١ / ٢ أهداف البحث:

يسعى الباحث إلى الإجابة عن التساؤلات السابقة بما يسهم في تحقيق الأهداف التالية:

١- إجراء دراسة تحليلية لقواعد حوكمة الشركات التي صدرت على المستويين الدولي والمحلي للوقوف على مدى إسهامها في تفعيل دور مراقب الحسابات في مجال الحوكمة من جهة، ودراسة جودة المراجعة الداخلية من جهة أخرى. ودراسة مدى ملاءمة معايير المراجعة المصرية والدولية في تفيل دور مراقب الحسابات في هذا الشأن.

٢- إجراء دراسة ميدانية من خلال استقراء فكر الممارسين لوظيفة المراجعة الداخلية ومهنة المحاسبة والمراجعة ببيئة الأعمال المصرية للوقوف على مدى ملاءمة جوانب الإطار المقترح لدور مراقب الحسابات في دراسة جودة المراجعة الداخلية.

١ / ٣ فروض البحث:

لتحقيق أهداف البحث قام الباحث بصياغة فروض البحث – في صورة فرض العدم – على النحو التالي:

١- لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من استقلالية وموضوعية إدارة المراجعة الداخلية.

٢- لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من كفاءة المراجعين الداخليين.

٣- لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من إلتزام المراجعين الداخليين ببذل العناية المهنية الواجبة.

٤- لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من مراقبة جودة المراجعة الداخلية.

٥- لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية.

٦- لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من دور المراجعة الداخلية في مجال تقييم وتحليل المخاطر.

٧- لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من فاعلية تقارير إدارة المراجعة الداخلية.

٨- لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من رد فعل الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تجاه تقارير المراجعة الداخلية.

١ / ٤ حدود البحث:

تتمثل حدود البحث في إجراء دراسة تحليلية لقواعد حوكمة الشركات ومعايير المراجعة الدولية والمصرية من زاوية مدى اهتمام تلك القواعد والمعايير بإبراز دور المراجع الداخلي ومراقب الحسابات في تفعيل قواعد الحوكمة، وتوفير إرشادات كافية لمراقب الحسابات لتصميم إجراءات المراجعة اللازمة لدراسة جودة المراجعة الداخلية.

كما اقتصر البحث على إجراء دراسة ميدانية لاستطلاع أراء كل من المراجعين الداخليين العاملين بعينة من شركات المساهمة المصرية المقيدة أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية، ومراقبي الحسابات العاملين بعينة من كبرى مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية.

١ / ٥ أهمية البحث:

للبحث أهمية خاصة في مصر بعد أن صدر عن وزارة الاستثمار المصرية دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات عام ٢٠٠٥، ودليل مبادئ حوكمة شركات قطاع الأعمال العام عام ٢٠٠٦، وصدر عن الهيئة العامة لسوق المال المصرية عام ٢٠٠٧ دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة، بالإضافة إلى اهتمام المنظمات الدولية (كالبنك الدولي) بإعداد تقارير دورية عن نتائج تقييم حوكمة الشركات في مصر.

كما أن للبحث أهمية خاصة لمراقبي الحسابات نظراً لأن التحقق من جودة المراجعة الداخلية يسهم في إبداء الرأي عن مدى مصداقية القوائم المالية، وتضييق فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات وكافة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة من خلال البحث عن دور أوسع وأشمل لمراقب الحسابات فيما يتعلق بإبداء الرأي عن مدى التزام الشركات بقواعد الحوكمة.

١ / ٦ منهج البحث:

يعتمد البحث بصفة أساسية على المنهج الاستقرائي من خلال استقراء الكتابات السابقة فيما يتعلق بدور كل من المراجع الداخلي ومراقب الحسابات في تطبيق قواعد حوكمة الشركات، وإجراء دراسة تحليلية لما صدر عن المنظمات المهنية والهيئات الدولية والمحلية المعنية بإبراز دور مراقب الحسابات في تفعيل قواعد الحوكمة، بالإضافة إلى استطلاع آراء الممارسين لمهنة المراجعة الداخلية والخارجية في مصر عن مدى ملاءمة الإطار المقترح لدور مراقب الحسابات في دراسة جودة المراجعة الداخلية. وذلك بغية استنباط النتائج الكفيلة بالدور المرتقب لمراقب الحسابات في تفعيل قواعد حوكمة الشركات من منظور دراسة جودة المراجعة الداخلية.

١ / ٧ خطة البحث:

لتحقق أهداف البحث واختبار مدى صحة فروضه تم تقسيم بقية البحث على النحو التالي:

ثانياً: عرض وتحليل الدراسات السابقة.

ثالثاً: تفعيل دور المراجعة الداخلية في تطبيق قواعد حوكمة الشركات.

رابعاً: تفعيل دور مراقب الحسابات في مجال دراسة جودة المراجعة الداخلية.

خامساً: دراسة ميدانية عن إجراءات التحقق من جودة المراجعة الداخلية.

سادساً: نتائج وتوصيات البحث.

ثانياً: عرض وتحليل الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات دور المراجعة الداخلية في تطبيق قواعد حوكمة الشركات بينما اتسمت الدراسات التي تناولت دور مراقب الحسابات في تطبيق قواعد حوكمة الشركات من منظور دراسة جودة وظيفة المراجعة الداخلية بالندرة (في حدود علم الباحث)، ويمكن عرض بعض أهم الدراسات في هذا الشأن على النحو الموضح فيما يلي:

٢ / ١ الدراسات المعنية بدور المراجعة الداخلية في تطبيق قواعد الحوكمة:

٢ / ١ / ١ دراسة Myers & Gramling (2006):

استهدفت الدراسة تحديد دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر كأحد مجالات التطوير النسبي لقواعد حوكمة الشركات، والوقوف على الواقع الفعلي لهذا الدور من خلال الدراسة الميدانية لعينة من المراجعين الداخليين بقطاع المؤسسات المالية والشركات الصناعية وشركات النقل والاتصالات والمستشفيات ومؤسسات التعليم الحكومي.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أبرزها أن إدارة المخاطر هي إحدى المسئوليات الرئيسية للإدارة، وأن الأنشطة الأساسية الأكثر ملاءمة لوظيفة المراجعة الداخلية تتضمن كل من:

- تقييم مخاطر إدارة الأعمال (Evaluating risk management processes).
- فحص إدارة المخاطر الرئيسية (Reviewing the management of key risks).

٢ / ١ / ٢ دراسة عيسى (٢٠٠٨):

استهدفت الدراسة الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، واختبار تأثير تلك العوامل على جودة وظيفة المراجعة الداخلية، والتحقق عملياً مما إذا كان لتلك العوامل دوراً إيجابياً في تحين جودة حوكمة الشركات في مصر.

وقد خلصت الدراسة إلى أن جودة وظيفة المراجعة الداخلية وتحسين جودة حوكمة الشركات يتأُران بشكل إيجابي بالعوامل التالية:

١- أهلية (كفاءة) المراجعين الداخليين من خلال زيادة المستوى التعليمي والخبرة المهنية ومستوى التدريب والتأهيل، وتحقيق الموضوعية من خلال زيادة درجة الاستقلال.

٢- تحسين جودة أداء عمل المراجعين الداخليين من خلال وجود خطة ملائمة للمراجعة الداخلية وبذلك العناية المهنية اللازمة ودعم الإدارة العليا بالموارد اللازمة وفحص الجودة.

٣- التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع باقي أطراف حوكمة الشركات (مراقب الحسابات – لجنة المراجعة – مجلس الإدارة) من خلال تبادل المعلومات الكافية والملائمة فيما بينهم.

٢/ ١ /٣ دراسة Coram, et al. (2008):

استهدفت الدراسة الوقوف على مدى قدرة وظيفة المراجعة الداخلية (كأحد دعامات تطبيق قواعد حوكمة الشركات) في الكشف والتقرير عن الغش الناتج عن التلاعب في الأصول. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ما يلي:

١- أن المنشآت التي تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية هي الأكثر قدرة على اكتشاف والتقرير عن الغش الناتج عن التلاعب في الأصول، من تلك المنشآت التي لا تعتمد على المراجعة الداخلية.

٢- أن استخدام المصادر الداخلية في وظيفة المراجعة الداخلية أكثر فاعلية في اكتشاف والتقرير عن الغش من استخدام المصادر الخارجية بشكل كامل لأداء وظيفة المراجعة الداخلية.

٢/ ١ / ٤ دراسة Crowe chizek & company LIC (2008):

استهدفت الدراسة بيان دور المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات من خلال تعزيز النزاهة وتحقيق التخطيط الجيد والمتقدم لبرنامج الحوكمة. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أبرزها أن المراجعة الداخلية تؤدي دوراً أساسياً في مكونات حوكمة الشركات على النحو التالي:

١- تقديم المساعدة لمجلس الإدارة واللجان من خلال المبادرة في الموضوعات المتعلقة بالحوكمة بتقديم أفكار بناءة عن إجراءات الرقابة الداخلية وإدارة مخاطر الأعمال للجنة المراجعة.

٢- مساعدة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على مساءلة العاملين بكل المستويات الإدارية، وتقييم مدى ارتباط أخلاقيات العاملين بعملية وضع الأهداف وتقييم الأداء.

٣- توصيل نتائج اختبارات الإفصاح المالي والتشاور مع المدير المالي التنفنذي للأطراف المعنية، وتحديد مجالات الخطر الرئيسية بالنسبة للمنشأة وعملياتها، وتقييم مدى تحمل الإدارات لمسئولياتها عن إدارة المخاطر.

٢ / ٢ الدراسات المعنية بدور مراقب الحسابات في تطبيق قواعد الحوكمة من منظور دراسة جودة المراجعة الداخلية:

٢ / ٢ / ١ دراسة (2005) Desai, et al.:

استهدفت الدراسة وضع إطار مفاهيمي لتقييم مراقب الحسابات لوظيفة المراجعة الداخلية باستخدام مدخل الوظائف. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ما يلي:

١- أن الموضوعية تعد من أكثر العوامل السائدة في تقييم جودة أو قوة وظيفة المراجعة الداخلية.

٢- عندما يكون هناك مستوى عال من ثقة مراقب الحسابات في كفاءة وأداء عمل المراجعين الداخليين، فإن جودة وظيفة المراجعة الداخلية تكون في مستوى منخفض جدا عندما لا تتوفر معلومات عن مستوى الموضوعية للمراجعين الداخليين.

٣- يستطيع مراقب الحسابات أن يعتمد بشكل كامل أو وثيق على العلاقة بين أداء العمل والموضوعية. لذلك عندما يجد مراقب الحسابات أن أداء عمل المراجعين الداخليين عال الجودة، سيفترض أن المراجعين الداخليين يجب أن يكونوا على درجة عالية من الموضوعية في أداء مهامهم.

٤- عندما يتسم المراجعون الداخليون بدرجة عالية من الكفاءة والموضوعية، فإن مراقب الحسابات يدرك تماما جودة وظيفة المراجعة الداخلية حتى عندما لا تتوفر أدلة عن أداء عمل المراجعين الداخليين، حيث يتوقع مراقب الحسابات أداء العمل بجودة عالية من مراجع موضوعي وكفء.

٢ / ٢ /٢ دراسة (2006) Glover, et al.:

استهدفت الدراسة اختبار التأثيرات المحتملة لاستخدام خدمات المراجعة الداخلية على قرارات الموثوقية أو الاعتماد لمراقبة الحسابات ، وذلك في حالة وجود مستويات مختلفة من المخاطر اللازمة والأحكام الشخصية.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمهما ما يلي:

١- إن مراقبي الحسابات يثقون بشكل كبير في استخدام خدمات الغير لتأدية وظائف المراجعة الداخلية كبديل لإدارة المراجعة الداخلية في المنشأة، عندما تكون المخاطر الملازمة مرتفعة أو عندما يعتمد المراجعون الداخليون على حكمهم أو تقديرهم الشخصي لأداء مهام المراجعة.

٢- إن اعتماد مراقبي الحسابات على أنشطة المراجعة الداخلية في المنشأة محل المراجعة يتوقفن على تقييمهم المستمر لوظيفة المراجعة الداخلية من ناحية الموضوعية والكفاءة وإنجاز مهام المراجعة.

٢ / ٢ / ٣ دراسة Desai, et al. (2008):

استهدفت الدراسة الوقوف على أنسب النماذج لتنظيم خدمات المراجعة الداخلية والتي تشمل كل من: الاعتماد على مراجع داخلي من الشركة محل المراجعة، الاعتماد على أحد مكاتب المحاسبة المستقلة، والشراكة (partnership) بين إدارة المراجعة الداخلية في الشركة ومقدمي خدمة (Service provider) المراجعة الداخلية، وذلك حتى يتمكن مراقب الحسابات من تحديد درجة الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية في سياق مراجعة القوائم المالية.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ما يلي:

١- إن المفاضلة بين نماذج تنظيم خدمات المراجعة الداخلية تعتمد على خمسة مقاييس للجودة وهي: الموضوعية، الكفاءة، تقييم الخطر الكلي، المهارات التقنية (Technical Skills)، وإمكانية الخضوع للإدارة (Likelihood of acquiescing to management).

٢- عدم وجود اختلاف بين نماذج تنظيم خدمات المراجعة الداخلية فيما يتعلق بمقياسي الكفاءة والمهارات التقنية، بينما ترجح كفة الاعتماد على مكاتب المحاسبة المستقلة أو الشراكة بين إدارة المراجعة الداخلية في الشركة ومقدمي خدمة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بمقياسي الموضوعية وإمكانية الخضوع للإدارة، في حين ترجع كفة الاعتماد على إدارة المراجعة الداخلية بالشركة فيما يتعلق بمقياس تقييم الخطر الكلي.

٢ / ٢ / ٤ دراسة Cohen, et al. (2009):

استهدفت الوقوف على الخبرات المكتسبة لمراقبي الحسابات في تفاعلهم مع لجان المراجعة ومجلس الإدارة والمراجعة الداخلية في فترة ما بعد قانون Sabanes – Oxley (SOX)، بالإضافة إلى اختبار قدرات مراقبي الحسابات في ضوء هيكل حوكمة الشركات الحالي في عمل منهج فعال للإنذار المبكر

(An effective monitoring approach) يساعد في التقرير عن المشاكل المحاسبية المتوقعة وإخضاعها للفحص.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ما يلي:

١- إن حوكمة الشركات أقوى مما كانت عليه في بيئة ما قبل قانون SOX، وهذا تطور إيجابي بالنسبة لمراقبي الحسابات بتعاونهم مع لجنة المراجعة ومجلس الإدارة والمراجعين الداخليين.

٢- إن حوكمة الشركات أدت في حالات كثيرة إلى نجاح الإدارة في تحقيق جودة التقارير المالية وسلامة الرقابة الداخلية بمعاونة المراجع الداخلي.

٣- تطورت وظيفة المراجعة الداخلية في ظل قانون SOX من خلال قيام المراجع الداخلي بدور هام في تقييم كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية بما يضمن سلامة التقارير المالية.

٢ / ٢ / ٥ **دراسة** Desai, et al. (2010):

استهدفت الدراسة تحسين البحث في تقييم المراجعة الداخلية بواسطة تطوير نموذج تقييم المراجعة الداخلية بالنظر إلى العلاقات المتداخلة بين العوامل المحددة والمستخدمة بواسطة مراقب الحسابات في تقييم جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وحددت الدراسة عوامل الجودة في كل من الكفاءة وأداء المهام والموضوعية.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ما يلي:

١- أن جودة حوكمة الشركات أثرت في تقييم وظيفة المراجعة الداخلية، واستخدم الإطار المقترح في المساعدة على تحديد أعمال المراجعة الخارجية المنفذة استجابة لقانون SOX ومعايير مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة الأمريكية (PCAPB).

٢- أظهرت النتائج نطاق أو حجم عمل المراجعة الخارجية الذي يجب تنفيذه بواسطة مراقب الحسابات بالاعتماد على جودة وظيفة المراجعة الداخلية وحجم المنازعات والتحكم في التكاليف أو التعويضات المحتملة التي يمكن أن يتعرض لها مراقب الحسابات.

٣- أن الأدلة المرتبطة بجودة حوكمة الشركات فيما يتعلق بالموضوعية وأداء مهام المراجعة الداخلية تشمل كل من: عدد ومدة المقابلات مع لجنة المراجعة، الاتصال بين إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، درجة استقلال المديرين، ومعرفة لجنة المراجعة بالأمور المالية.

وبناء على ما تقدم يمكن للباحث عرض أهم النتائج المستخلصة من تحليل الدراسات السابقة فيما يلي:

١- اهتمت الدراسات المعنية بدور المراجعة الداخلية في تطبيق قواعد الحوكمة بإبراز عوامل الجودة الخاصة بالمراجعة الداخلية، واتفقت معظم الدراسات على أن تلك العوامل يمكن حصرها في ثلاث عناصر وهي الكفاءة والموضوعية وأداء مهام المراجعة الداخلية.

٢- اهتمت الدراسة المعنية بتقييم مراقب الحسابات لوظيفة المراجعة الداخلية بعوامل الجودة الخاصة بتلك الوظيفة والتي تم حصلها أيضاً في ثلاث عناصر رئيسية وهي الكفاءة والموضوعية وأداء مهام المراجعة الداخلية.

٣- أثارت بعض الدراسات الأجنبية – بصفة خاصة – قضية من يتولى مهام المراجعة الداخلية، حيث تنحصر نماذج تنظيم خدمات المراجعة الداخلية ما بين إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة، أو الاعتماد على أحد مكاتب المحاسبة المستقلة، أو قيام شركة بين إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة ومقدمي خدمة المراجعة الداخلية. (See: Desai, et al., 2008, Prawitt, et al., 2009, Munro and Stewart, 2009, Brandon, 2010).

وحددت بعض هذه الدراسات مقاييس جودة المراجعة الداخلية في خمسة عوامل وهي: الموضوعية، الكفاءة، تقييم الخطر الكلي، المهارات التقنية، وإمكانية الخضوع للإدارة.

ومما تقدم يرى الباحث أهمية تفعيل دور مراقب الحسابات في مجال تطبيق قواعد حوكمة الشركات من منظور دراسة جودة وظيفة المراجعة الداخلية، في محاولة لحصر مقاييس الجودة التي يمكن للمراقب أن يستخدمها في إتمام إجراءات المراجعة الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية، وبما يسهم في إعداد الدراسة الميدانية للإطار المقترح لدور مراقب الحسابات في دراسة جودة المراجعة الداخلية، وهذا ما يوضحه الباحث في الجزء التالي.

ثالثاً: تفعيل دور المراجعة الداخلية في تطبيق قواعد حوكمة الشركات

عرف مجلس معايير المراجعة الداخلية التابع لمعهد المراجعين الداخليين الأمريكي المراجعة الداخلية بأنها نشاط استشاري وتأكيد موضوعي ومستقل، بغرض إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها. وتساعد المنشأة على إنجاز أهدافها بواسطة أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية كل من إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة العمليات (IASB, 2004)

Internal auditing is an independent, object assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization acoomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.

وهذا ما أكده أيضاً دليل قواعد ومعايي حوكمة الشركات بمصر – الصادر عام ٢٠٠٥ – بأن المراجعة الداخلية تهدف إلى وضع نظم لتقييم وسائل ونظم وإجراءات إدارة المخاطر في المنشأة ولتطبيق قواعد الحوكمة بها على نحو سليم. ويتم وضع تلك النظم والإجراءات بناء على تصور ودراسة للمخاطر التي تواجه المنشأة، على أن يستعان في ذلك بآراء وتقارير مجلس الإدارة ومراقبي الحسابات ومديري المنشأة. ويقدم مدير إدارة المراجعة الداخلية تقريراً ربع سنوي إلى مجلس الإدارة ولجنة المراجعة عن مدى التزام المنشأة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها وبقواعد الحوكمة (وزارة الاستثمار، ٢٠٠٧).

ويقع على عاتق إدارة المراجعة الداخلية عبء تقييم عملية الحوكمة في المنشأة محل المراجعة وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها، وذلك وصولا للإهداف التالية (الهيئة العامة لسوق المال، ٢٠٠٧):

١- تدعيم قواعد السلوك والقيم المناسبة في المنشأة.

٢- التأكد من فاعلية أداء إدارة المنشأة والمساءلة التنظيمية فيها.

٣- تبليغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر وفاعلية الرقابة للمستويات الإدارية المناسبة في المنشأة.

٤- تنسيق الأنشطة وتوصيل المعلومات بفاعلية بين الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين وإدارة المنشأة.

وقد تناول معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ تحديد نطاق عمل المراجعة الداخلية والذي يعتمد على حجم المنشأة وهيكلها ومتطلبات الإدارة، ويشمل هذا النطاق واحداً أو أكثر مما يلي (وزارة الاستثمار، ٢٠٠٨):

- متابعة أعمال الرقابة الداخلية من خلال فحص الضوابط، ومتابعة تشغيلها وتقديم التوصيات لتحسينها.
- فحص المعلومات المالية والتشغيلية ويمكن أن يشمل ذلك فحص السبل المستخدمة لتحديد وقياس وإعداد التقارير بشأن تلك المعلومات والاستفسارات المحددة وتبويبها.
- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفاعليتها ويشمل ذلك عناصر الرقابة غير المالية.

- فحص مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات الإدارة وتوجيهاتها وغير ذلك من المتطلبات الداخلية الأخرى.

ويتضمن المبدأ السادس من مبادئ حوكمة الشركات الخاصة بمسئوليات مجلس الإدارة، ضرورة تأدية العديد من الوظائف والتي من بينها مراقبة فاعلية ممارسات الحوكمة وإدخال التعديلات اللازمة، وضمان نزاهة أنظمة التقرير المالي والمحاسبي للمنشأة، بما في ذلك المراجعة المستقلة، وملاءمة أنظمة الرقابة، وعلى الأخص الأنظمة المتعلقة بإدارة الخطر ومراقبة التشغيل والعمليات والالتزام بالقوانين والمعايير ذات العلاقة (OECD, 2004).

ويتضح للباحث مما تقدم أهمية دور المراجع الداخلي في مجال حوكمة الشركات، من خلال الربط بين اختصاصات إدارة المراجعة الداخلية كما وردت بمعيار المراجعة الدولي والمصري رقم ٦١٠، وتفويض مجلس الإدارة لبعض صلاحياته لتلك الإدارة باعتبار أن المراجعة الداخلية نشاط تقييمي يتم إجراؤه داخل المنشأة كخدمة لها.

هذا بالإضافة إلى أن جودة وظيفة المراجعة الداخلية وارتباطها بمتابعة أعمال الرقابة الداخلية وفحص المعلومات المالية والتشغيلية، يسهم بشكل فعال في مساعدة مراقب الحسابات على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية، وتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية وتقييمها وتصميم أداء مزيد من إجراءات المراجعة، وتخفيض مجالات الشك المهني عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

ولقد حددت المعايير المهنية لكل من المراجعة الداخلية والخارجية العوامل الضرورية لضمان جودة وظيفة المراجعة الداخلية، فحددت نشرة معايير المراجعة رقم ٦٥ (AICPA, 1991) عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية على أنها تشمل ما يلي:

- الكفاءة (Competence).
- الموضوعية (Objectivity).
- أداء المهام (Work performance).

بينما حددت معايير معهد المراجعين الداخليين عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية في الاستقلال والموضوعية والبراعة (Proficiency) وذل العناية اللازمة (IIA, 2003b).

وقد ورد بديل إدارة المخاطر الإستراتيجية الصادر عن وزارة الخزانة البريطانية أن المراجعين الداخليين ينبغي أن يراجعوا مدى تعرف المديرين وأعضاء مجلس الإدارة على مخاطر الشركة وتقييمهم وإدارتهم لها، وأن يراقبوا فاعلية نظام الرقابة الداخلية الذي تم استحداثه لمواجهة المخاطر الهامة (نقلاً عن: حماد، ٢٠٠٥).

وقد اتسع نطاق عوامل جودة وظيفة المراجعة الداخلية ليشمل مجموعة متسقة من المعايير المهنية وهي الاستقلال التنظيمي والموضوعية والتأهيل المهني وبذل العناية المهنية الملائمة ومراقبة جودة عملية المراجعة الداخلية، وتهدف هذه المعايير إلى وضع المبادئ الأساسية التي تعبر عما يجب أن تكون عليه ممارسة المراجعة الداخلية، وتوفير إطار يحكم أداء أنشطة المراجعة الداخلية التي يمكن أن تضيف قيمة للمنشأة، ووضع أساس يمكن استخدامه لتقييم الأداء، وزيادة إمكانية تحسين عمليات المنشأة (الهيئة العامة لسوق المال، ٢٠٠٧).

ويتضح للباحث مما تقدم أهمية قيام مراقب الحسابات بدراسة جودة المراجعة الداخلية، لتفعيل تطبيق قواعد حوكمة الشركات بما يسهم في تحقيق المصداقية للقوائم المالية وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة، وتحقيق الشفافية لكافة المعاملات المالية وعمليات الشركة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية (Duffy, 2004)، وهذا ما يتناوله الباحث في الجزء التالي.

رابعاً: تفعيل دور مراقب الحسابات في مجال دراسة جودة المراجعة الداخلية

تناول معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ الصادر عام ٢٠٠٨، المجالات التي يجب على مراقب الحسابات مراعاتها عند تفهم أنشطة المراجعة الداخلية لتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية وتقييمها وتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة. وتتضمن هذه المجالات ما يلي:

١- موقع أنشطة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمنشأة وتأثير هذا على موضوعيتها. ودراسة أية قيود أو محاذير تفرضها الإدارة على أعمال المراجعة الداخلية وخصوصاً ما يتعلق منها بتمتع المراجعة الداخلي بحرية كاملة للاتصال بمراقب الحسابات.

٢- طبيعة ومدى المهام المكلفة بها المراجعة الداخلية وما إذا كانت الإدارة تستجيب لتوصيات المراجعة الداخلية وكيفية توثيق ذلك.

٣- ما إذا كان يتم أداء العمل بواسطة أفراد تلقوا التدريب الفني والمهني الكافي، ولديهم المهارة اللازمة كمراجعين داخليين، ويتم الإشراف على عمل المساعدين وفحصه وتوثيقه بصورة ملائمة.

٤- ما إذا كان التخطيط والإشراف والفحص والتوثيق لأعمال المراجعة الداخلية يتم بصورة مناسبة، ودراسة مدى وجود أدلة المراجعة الكافية والملائمة وبرامج العمل وأوراق العمل.

٥- أن أي استثناءات أو أمور غير عادية اكتشفت بواسطة المراجع الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.

ويتضح للباحث مما تقدم أن معيار المراجعة المصري رقم ٦١٠ قد حدد مقاييس جودة المراجعة الداخلية التي يجب أن تخضع للفحص والتقييم بواسطة مراقب الحسابات في الاستقلال والموضوعية وأداء المهام والكفاءة والعناية المهنية الواجبة. بينما لم يوضح المعيار دور المراقب في فحص وتقييم المراجعة الداخلية في المجالات التالية:

١- مراقبة جودة المراجعة الداخلية عن طريق التقييم الخارجي، والذي يجب أن يتم بشكل دوري بواسطة أشخاص مؤهلين ومستقلين عن المنشأة محل المراجعة، وبحيث لا يوجد تعارض في المصالح لدى فريق الفحص الخارجي من حيث الشكل والمضمون.

٢- مدى التزام المنشأة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها، ومدى التزامها بقواعد الحوكمة، وقيام لجنة المراجعة بدراسة ومناقشة خطة إدارة المراجعة الداخلية وكفاءتها وقدراتها، ومدى توثيق ذلك بواسطة لجنة المراجعة.

٣- تقييم وتحليل المخاطر المرتبطة بكل من: تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية، افتقار المنشأة للأفراد أو الخبرات اللازمة نتيجة إدخال التكنولوجيا الجديدة في إعداد وتشغيل البيانات لنظم المعلومات، تزايد الضغوط التنافسية المحلية والعالمية، القضايا القانونية والتشريعية، وعدم تقدير القيمة المتوقعة للاستثمارات في المستقبل نتيجة قيام المنشأة بالتوسع الضخم والسريع في أوجه الاستثمارات.

وفيما يتعلق بموضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة (والتي يجب على المراقب تبليغها إلى المسئولين عن الحوكمة) فقد وردت بمعيار المراجعة المصري رقم ٢٦٠، ولعل من أبرزها ما يلي:

١- اختيار أو تغيير السياسات والممارسات المحاسبية الهامة والتي لها أو قد يكون لها تأثير على القوائم المالية.

٢- التأثير المتوقع على القوائم المالية من أية مخاطر مثل مطالبات قضائية قائمة والتي تتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية.

٣- حالات عدم التأكد الهامة المتعلقة بأحداث ظروف معينة والتي تزيد الشك في مدى قدرة المنشأة على الاستمرار.

٤- أي موضوعات تثير اهتمامات المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة مثل نقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية والتساؤلات حول مدى نزاهة الإدارة ومدى ضلوع الإدارة في حوادث غش.

ويتضح للباحث من خلال دراسة وتحليل معيار المراجعة المصري رقم ٢٦٠ أنه لم يتضمن أي إرشادات لمراقب الحسابات تتعلق بتصميم إجراءات معينة لتحقيق أهداف خاصة باهتمامات المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة محل المراجعة، وخصوصاً فيما يتعلق بمدى كفاءة هيكل الرقابة الداخلية في المنشأة ومدى إحكامه، ومدى وجود إدارة مراجعة داخلية فعالة تتمتع بالاستقلالية عن باقي إدارة المنشأة، ومدى تطبيق المعايير المهنية الخاصة بالمراجعة الداخلية، ومدى فاعلية تقارير إدارة المراجعة الداخلية ودوريتها ورد فعل الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تجاه تقارير هذه الإدارة.

وقد أبرزت قواعد الحوكمة دور مراقب الحسابات حيث ورد بمبدأ الإفصاح والشفافية ضرورة إجراء مراجعة سنوية من قبل مراجع مستقل كفء ومؤهل، بغرض تقديم تأكيد موضوعي خارجي لمجلس الإدارة والمساهمين حول مدى عدالة عرض المركز المالي وأداء المنشأة في كافة جوانبها الهامة وأن يكون المراجعون مسئولين أمام المساهمين، وأن يتحملوا المسئولية أمام المنشأة فيما يتعلق بممارسة وبذل العناية المهنية الواجبة في أداء مهمة المراجعة (OECD, 2004).

ولقد حدد كل من Rittenberg & Covaleski أوجه الارتباط بين وظائف المراجعة الداخلية والخارجية، حيث أكدا على أن تلك الوظائف تركز على تحسين وظيفة إدارة المخاطر بما يؤدي إلى اتساع الدور املهني للمراجعة الداخلية والخارجية، حيث يمكن زيادة تقديم الخدمات الخاصة بواسطة مراقب الحسابات، بينما يعد الخطر والقيمة المضافة من أكثر المناطق أهمية بالنسبة للمراجع الداخلي (POP, et al., 2005).

ومن ثم يستطيع مراقب الحسابات تقييم مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف بناء على فحصه وتقييمه لمقاييس جودة المراجعة الداخلية، حيث يمكن للمراقب الاعتماد على النتائج المستخلصة من مهام المراجعة الداخلية في حال التحقق من جودة وظيفة المراجعة الداخلية (PCAOB, 2007).

وبناء على ما تقدم يوضح الباحث جوانب الإطار المقترح لقيام مراقب الحسابات بدراسة جودة المراجعة الداخلية، من خلال الشكل التالي رقم (١) والذي يتضمن ثمانية مقاييس للجودة، وهي التي ستخضع للفحص والتقييم بواسطة المراقب من خلال تصميمه لإجراءات المراجعة الملائمة للتحقق من تلك المقاييس من خلال العناصر التالية:

١- مدى وجود إدارة مراجعة داخلية تتمتع بالاستقلالية والموضوعية.

٢- مدى توافر الكفاءة للمراجعين الداخليين.

٣- مدى التزام المراجعين الداخليين ببذل العناية المهنية الواجبة.

٤- مراقبة جودة عملية المراجعة الداخلية.

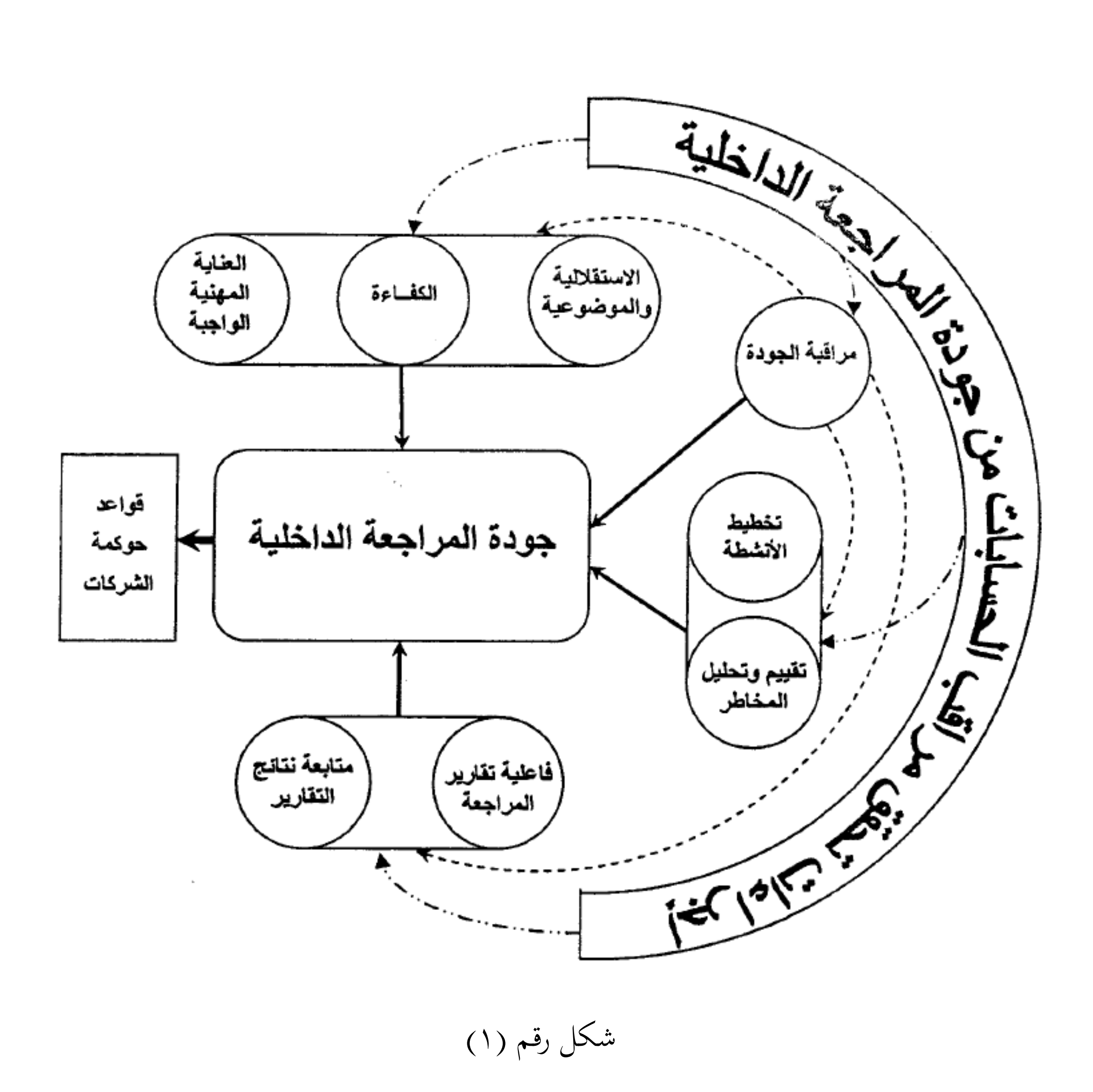
٥- كفاءة تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية.

٦- دور المراجعة الداخلية في مجال تقييم وتحليل المخاطر.

٧- فاعلية تقارير إدارة المراجعة الداخلية ودوريتها.

٨- رد فعل الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تجاه تقارير المراجعة الداخلية من خلال متابعة نتائج التقارير.

وقد قام الباحث من خلال استقراء أدبيات الفكر المراجعي، وما صدر عن المنظمات والهيئات المتخصصة، بتحديد إجراءات الفحص والتقييم المتعلقة بجوانب الإطار المقترح للتحقق من جودة المراجعة الداخلية، والتي سيتم عرضها من خلال الدراسة الميدانية.



شكل رقم (١)

الإطار المقترح لدور مراقب الحسابات في دراسة جودة المراجعة الداخلية

خامساً: دراسة ميدانية عن إجراءات التحقق من جودة المراجعة الداخلية

تهدف الدراسة الميدانية إلى استقراء فكر مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق التي يقوم بها مراقب الحسابات للوقوف على مدى جودة المراجعة الداخلية، في ضوء مقاييس الجودة الموضحة بالشكل السابق رقم (١) والتي تتضمن: الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة، العناية المهنية الواجبة، مراقبة الجودة، تخطيط الأنشطة، تقييم وتحليل المخاطر، فاعلية تقارير المراجعة، ومتابعة نتائج التقارير.

ولتحقيق الهدف من الدراسة الميدانية يتناول الباحث طبيعة تلك الدراسة وتحليل النتائج واختبار فروض البحث، وهذا ما يوضحه العرض التالي.

٥ / ١ طبيعة الدراسة الميدانية واختبار الاعتمادية لمتغيرات الدراسة:

يتضمن هذا الجزء مجتمع وعينة الدراسة، وطريقة تجميع البيانات، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، واختبار الاعتمادية لمتغيرات الدراسة.

٥ / ١ / ١ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين:

الأولى: وتضم مراقبي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة المصرية.

الثانية: وتضم المراجعين الداخليين العاملين بشركات المساهمة المصرية المقيدة أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية.

وقد تم تحديد حجم عينة الدراسة من المجموعة الأولى (عينة مراقبي الحسابات) بعدد مائة مفردة تم اختيارها بطريقة حكمية من كبرى مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، بينما تم تحديد حجم عينة الدراسة من المجموعة الثانية (عينة المراجعين الداخليين) بعدد مائة مفردة تم اختيارها من بعض القطاعات الصناعية والخدمية للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية (ملحق رقم ١).

هذا وقد تم استخدام عدد ثلاث وستين استمارة من قوائم الاستقصاء المستلمة من المجموعة الأولى، وبنسبة استجابة قدرها ٦٣٪، بينما تم استخدام عدد تسع وستين استمارة من قوائم الاستقصاء المستلمة من المجموعة الثانية، وبنسبة استجابة قدرها ٦٩٪، وهي نسب تصلح للتمثيل الإحصائي.

٥ / ١ / ٢ طريقة تجميع البيانات:

تم تجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث وتحقيق الهدف من الدراسة الميدانية عن طريق قائمة الاستقصاء (ملحق رقم ٢) والتي اعتمد عليها الباحث كوسيلة رئيسية لجمع البيانات الأولية بغية استقراء فكر مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق التي يقوم بها مراقب الحسابات للوقوف على مدى جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

وتجدر الإشارة إلى أن إعداد قائمة الاستقصاء قد مر بعدد من المراحل وهي:

١- استقراء الكتابات السابقة وما صدر عن المنظمات المهنية المتخصصة والهيئات المعنية بمعايير المراجعة، بغية حصر كافة الجوانب التي يمكن أن تتضمنها قائمة الاستقصاء، ومن ثم تم إعداد قائمة استقصاء مبدئية.

٢- تم عرض القائمة المبدئية على عدد محدود من الممارسين لأعمال المراجعة الداخلية ومراقبي الحسابات، بغية التأكد من مدى كفاية وملاءمة الأسئلة الواردة بالقائمة.

٣- إعداد قائمة الاستقصاء في صورتها النهائية، وذلك في ضوء ما أسفرت عنه نتيجة المقابلات الشخصية، حيث تمت عمليات حذف وإضافة لبعض الأسئلة وإعادة صياغة البعض الآخر. كما روعي في تصميم القائمة أن تكون من النوع (Open – Ended Questions) لإعطاء المستقصى منه المرونة الكافية لإبداء أي ملاحظات بشأن إجراءات تحقق مراقب الحسابات من جودة المراجعة الداخلية.

وقد تضمنت قائمة الاستقصاء في شكلها النهائي ثمانية أسئلة تناولت مقاييس جودة المراجعة الداخلية التي يمكن لمراقب الحسابات أن يعتمد عليها في إتمام إجراءات التحقق المناسبة، وتم ترتيب أسئلة القائمة بما يسهم في اختبار فروض البحث.

٥ / ١ / ٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

بعد إجراء عمليات الترميز اللازمة لكافة متغيرات الدراسة الواردة بقائمة الاستقصاء، سوف يتم إدخال وتشغيل البيانات من خلال الحاسب الآلي باستخدام مجموعة البرامج الإحصائية الجاهزة المسماة SPSS.

ونظرا لطبيعة البيانات المجمعة وحتى يمكن اختبار فروض البحث، فسوف يعتمد الباحث على ما يلي:

١- اختبار Mann – Whitney U:

ويستخدم لمعرفة ما إذا كانت توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين فيما يتعلق بدرجة الأهمية النسبية لإجراءات تحقق مراقب الحسابات من جودة المراجعة الداخلية في إطار مقاييس الجودة الثمانية التي حددها الباحث عند عرض الإطار المقترح لإجراءات التحقق.

٢- أسلوب تحليل الانحدار البسيط:

ويستخدم لقياس مدى تأثر مقياس الجودة المحدد كمتغير تابع بكل عامل منفصل (كمتغير مستقل) من العوامل المؤثرة في مقياس الجودة، باستخدام معامل التحديد R Square في تفسير التغير أو التباين في المتغير التابع.

٣- استخدام أساليب التحليل الإحصائي الوصفي مثل الوسط الحسابي المرجح للوقوف على مدى الأهمية النسبية لإجراءات التحقق المستخدمة في تقييم جودة المراجعة الداخلية، والانحراف المعياري لقياس درجة التشتت في أراء المستقصى منهم لكل عبارة من العبارات الواردة بقائمة الاستقصاء.

وتجدر الإشارة إلى أن الباحث قد اعتمد على مقياس ليكرت الدرجي ذي النقاط الخمسة لتحديد درجات الأهمية النسبية وتبدأ من خمس نقاط (هام جدا) ثم أربع نقاط (هام) وثلاث نقاط (متوسط الأهمية) ونقطتين (قليل الأهمية) وتنتهي بنقطة واحدة (عديم الأهمية).

٥ / ١ / ٤ اختبار الاعتمادية لمتغيرات الدراسة:

يتناول الباحث فيما يلي نتائج اختبار الاعتمادية / الثابت للمقاييس المستخدمة في الدراسة، وذلك باستخدام اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach' s Alpha) من خلال أسلوب معامل الارتباط ألفا (Alpha Correlation Coefficient)، باعتباره أكثر أساليب تحليل الاعتمادية (Reliability) دلالة في تقييم درجة التناسب الداخلي بين بنود المقياس الخاضع للاختبار. حيث يستخدم للتأكد من اتساق متغيرات الدراسة مع بعضها البعض، من خلال ارتباط المتغيرات داخل المجموعة الواحدة، وارتباط كافة المتغيرات ببعضها البعض، وذلك للتأكد من إمكانية توظيفها على نحو متكامل لحل المشكلة البحثية، وذلك بالاعتماد على اختبار ألفا للاعتمادية والثقة (Alpha Test).

ومن المتعارف عليه إحصائياً أن إحصائية الاختبار يجب ألا تقل عن ٠,٦ (Ellison, et al., 2009) ويوضح الجدول التالي رقم (١) معامل الارتباط ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة، حيث يتضح أن درجة الارتباط الكلية سواء على مستوى المجموعة الواحدة، أو مستوى كافة المتغيرات، لا تقل عن ٠,٦، بالشكل الذي يعكس توافر الاعتمادية والثقة بمتغيرات الدراسة وذلك بدرجة ثقة قدرها ٩٥% بالشكل الذي يدعم الثقة في متغيرات الدراسة ويؤكد صلاحيتها لمراحل التحليل التالية.

جدول رقم (١)

قيمة معاملات Cronbach' s Alpha لمتغيرات الدراسة

المتغير	معامل ارتباط Cronbach' s Alpha	
	مراقب الحسابات (١)	مراجع داخلي (٢)
المقياس الكلي	٠,٧٢١٦	٠,٩٥٤٦
X1 الاستقلالية والموضوعية	٠,٦٠٩٨	٠,٨٣٤٧
X2 الكفاءة	٠,٦٠٧٤	٠,٧٨٩٤
X3 العناية المهنية الواجبة	٠,٦٠١٧	٠,٧٣٩٨
X 4 مراقبة الجودة	٠,٧٣٧٩	٠,٦٥٠٩
X 5 تخطيط الأنشطة	٠,٦٢١٧	٠,٨٨٢٦
X 6 تقييم وتحليل المخاطر	٠,٧٩٩٣	٠,٧٩٥١
X 7 فاعلية تقارير المراجعة	٠,٩٤٣٢	٠,٧٥٨٤
X 8 متابعة نتائج التقارير	٠,٦٢٥٩	٠,٧٩٨٣

٥ / ٢ تحليل النتائج واختبار الفروض:

يتناول الباحث في هذا الجزء عرض أهم ما أظهرته نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، وذلك لاختبار مدى صحة فروض البحث، علماً بأن نتائج التحليل الإحصائي الوصفي باستخدام الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري أظهرت الأهمية النسبية لجميع إجراءات التحقق المستخدمة في تقييم جودة المراجعة الداخلية، وعدم وجود تشتت في أراء المستقصى منهم لكل عبارة من العبارات الواردة بقائمة الاستقصاء كما يتضح بملحق رقم (٣).

٥ / ٢ / ١ أهمية إجراءات التحقق من الاستقلالية والموضوعية لإدارة المراجعة الداخلية:

يقضى الفرض الأول للبحث بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من استقلالية وموضوعية إدارة المراجعة الداخلية. ولاختبار هذا الفرض

تم استخدام Mann – Whitney U Test، وأسلوب تحليل الانحدار البسيط من خلال معامل التحديد R Square.

وتشير أهم نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول التالي رقم (٢) باستخدام اختبار Mann – Whitney U إلى ما يلي:

١- اتفاق رؤية مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن أهمية إجراءات التحقق التالية والتي ينفذها مراقب الحسابات لمعرفة درجة الاستقلالية والموضوعية لإدارة المراجعة الداخلية:

أ- موقع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي وتبعيتها لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.

ب- أن يحتوي الدليل المعتمد من مجلس الإدارة على تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية، وموقعها في الهيكل التنظيمي، مع الحرية الكاملة في الاتصال بلجنة المراجعة ومراقب حسابات الشركة.

جدول رقم (٢)

أهمية التحقق من وجود إدارة مراجعة داخلية تتمتع بالاستقلالية والموضوعية

إجراءات التحقق من وجود إدارة مراجعة داخلية تتمتع بالاستقلالية والموضوعية	رمز المتغير	معامل التحديد R Square		اختبار Mannn – Whitney	
		عينة مراقبي الحسابات	ينة المراجعين الداخليين	Z	P – Value
١- موقع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي وتبعيتها لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.	X 101	٠,٥٤٠	٠,١٣٩	٠,٨٨٣-	٠,٣٧٧
٢- فحص الدليل المعتمد من مجلس الإدارة والخاص					

بإدارة المراجعة الداخلية والذي يتضمن:					
- أهداف وصلاحيات ومسئوليات إدارة المراجعة الداخلية.	X 102	٠,٠٠١	٠,١٣٧	-١,٥٢١	٠,١٢٨
- موقع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي	X 103	٠,٥٧٠	٠,٢٩٨	-١,٠٣٠	٠,٣٠٣
- تمكين المراجعين الداخليين من الحصول على المعلومات التي يحتاجونها.	X 104	٠,٠٤٤	٠,٠٩٠	-٣,١٠٩	٠,٠٠٢
- الوصول غير المشروط للسجلات والموارد المالية.	X 105	٠,٣٠٤	٠,٣٤٧	-٤,١٨١	٠,٠٠٠
- الاتصال بالأفراد الذين لهم علاقة بالنشاط محل المراجعة.	X 106	٠,٠٠١	٠,٢٣١	-٤,٢٠٦	٠,٠٠٠
- الحرية الكاملة في الاتصال بلجنة المراجعة ومراقب حسابات الشركة.	X 107	٠,٠١١	٠,٥٠٤	-١,٦٠٨	٠,١٠٨
٣- الاستفسار عن مدى احتواء خطة المراجعة على أي قيد	X 108	٠,٠٣٠	٠,٤٠٤	-١,٧١٢	٠,٠٨٧

على نطاق المراجعة الداخلية.					
٤- الاستفسار عن مدى إبلاغ الإدارة العليا بأي قيود على نطاق المراجعة الداخلية، بما يمنع	X 109	٠,٥٣١	٠,٤٠١	٥,٧١٦-	٠,٠٠٠
٥- فحص الخطط المعتمدة لأعمال المراجعة ومدى الانحراف عنها وأسباب ذلك ومدى علم مجلس الإدارة بالانحرافات الهامة عن هذه الخطط.	X 110	٠,٠٠٥	٠,٥٦٤	٠,٥٥٧-	٠,٥٧٨
٦- فحص المعلومات المتتحة عن أي إخطارات من المراجعين الداخليين عن وجود تضارب في المصالح وما اتخذ من إجراءات في هذا الشأن.	X 111	٠,١٣١	٠,٤٨٥	١,١٠٠-	٠,٢٧١
٧- التحقق من تغيير توزيع المراجعين الداخليين على العمليات بصفة دورية كلما كان ذلك ممكنا.	X 112	٠,٣٥٨	٠,٣٣٠	٣,٢٢١-	٠,٠٠١
٨- التحقق من عدم قيام إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بتصميم أنظمة العمل أو وضع الإجراءات التنفيذية لأعمال الشركة.	X 113	٠,٠٢٣	٠,٥٦٥	٥,٠١٣-	٠,٠٠٠

ج- الاستفسار عن مدى احتواء خطة المراجعة على أي قيد على نطاق المراجعة الداخلية.

د- فحص الخطط المعتمدة لأعمال المراجعة ومتابعة نتائج تنفيذها، وأي إخطارات عن وجود تضارب في المصالح.

وقد تأكد عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين رؤية العينتين فيما تقدم، حيث أن P-Value أكبر من مستوى المعنوية ٠,٠٥ للمتغيرات السبعة وهي X 101, X 102, X 103, X 107, X 108, X 110, X 111.

٢- اختلفت رؤية مراقبي الحسابات عن المراجعين الداخليين فيما يتعلق بمدى أهمية إجراءات التحقق التالية والتي يقوم بها مراقب الحسابات لمعرفة درجة الاستقلالية والموضوعية لإدارة المراجعة الداخلية:

أ- أن يحتوي الدليل المعتمد من مجلس الإدارة على تمكين المراجعين الداخليين من الحصول على المعلومات التي يحتاجونها، مع الوصول غير المشروط للسجلات والموارد المالية، والاتصال بالأفراد الذين لهم علاقة بالنشاط محل المراجعة.

ب- الاستفسار عن مدى إبلاغ الإدارة العليا بالقيود على نطاق المراجعة الداخلية، والتحقق من تغيير توزيع المراجعين على العمليات بصفة دورية، وعدم المشاركة في تصميم أنظمة العمل أو وضع الإجراءات التنفيذية لأعمال الشركة.

وقد تأكد وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين رؤية العينتين، حيث أن P – Value أقل من ٠,٠٥ للمتغيرات الستة وهي X 104, X 105, X 106, X 109, X 112, X 113.

وتشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول السابق رقم (٢) باستخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط إلى التفاوت في قدرة المتغيرات المستقلة منفردة (X 101, X 102 , ... X 113) في تفسير التغير أو التباين في قيمة المتغير التابع (الاستقلالية والموضوعية X1)، حيث تتراوح قيمة معامل التحديد R Square لعينة مراقبي الحسابات ما بين ٠,١% و ٥٧% للمتغيرات المستقلة، بينما تتراوح قيمة معامل التحديد R Square لعينة المراجعين الداخليين ما بين ٩% و ٥٦,٥% لتلك المتغيرات.

وبناء على ما تقدم يمكن قبول الفرض الأول للبحث (فرض العدم) والذي يقضي بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من استقلالية وموضوعية إدارة المراجعة الداخلية، وذلك على الرغم من اختلاف رؤية العينتين بشأن أهمية بعض إجراءات التحقق التي يجب أن يقوم بها مراقب الحسابات. حيث تأ:د عدم وجود اختلاف ذي دلالة إحصائية بين رؤية العينتين فيما يتعلق بإجمالي المتغيرات المرتبطة بإجراءات التحقق لمقياس الجودة الخاص بالاستقلالية والموضوعية (X1)، حيث أن P – Value أكبر من ٠,٠٥ كما يتضح من الجدول التالي رقم (٣).

جدول رقم (٣)

مقاييس جودة المراجعة الداخلية

مقاييس الجودة	عينة الدراسة	العدد	متوسط الرتب	مان – ويتني	Z	P – Value ومستوى الدلالة
X 1 الاستقلالية والموضوعية	مراقب حسابات	٦٣	٦٣,٦٨	١,٩٩٦,٠٠٠	-٠,٨١٣	٠,٤١٦ غير دال إحصائي
	مراجع داخلي	٦٩	٦٩,٠٧			

X 2 الكفاءة	مراقب حسابات	٦٣	٨٢,٢٥	١,١٨١,٠٠٠	٤,٥٧٣-	٠,٠٠٠ دال إحصائي
	مراجع داخلي	٦٩	٥٢,١٢			
X 3 العناية المهنية الواجبة	مراقب حسابات	٦٣	٦٥,٩٧	٢,١٤٠,٠٠٠	٠,١٥٤-	٠,٨٧٧ غير دال إحصائي
	مراجع داخلي	٦٩	٦٦,٩٩			
X 4 مراقبة الجودة	مراقب حسابات	٦٣	٧٠,٧٠	١,٩٠٩,٠٠٠	١,٢١٤-	٠,٢٢٥ غير دال إحصائي
	مراجع داخلي	٦٩	٦٢,٦٧			
X 5 تخطيط الأنشطة	مراقب حسابات	٦٣	٦٩,٧٥	١,٩٦٩,٠٠٠	- ٠,٣٩٣٩	٠,٣٤٨ غير دال إحصائي
	مراجع داخلي	٦٩	٦٣,٥٤			
X 6 تقييم وتحليل المخاطر	مراقب حسابات	٦٣	٦٨,٨٠	٢,٠٨٢,٥٠٠	٠,٦٦٥-	٠,٥٠٦ غير دال إحصائي
	مراجع داخلي	٦٩	٦٤,٤٠			
X 7 فاعلية تقارير المراجعة	مراقب حسابات	٦٣	٧٤,٦٣	١,٦٦١,٠٠٠	٢,٣٤٨-	٠,٠١٩ دال إحصائي
	مراجع داخلي	٦٩	٥٩,٠٧			
X 8 متابعة نتائج التقارير	مراقب حسابات	٦٣	٦٧,١٣	٢,١٣٤,٠٠٠	٠,١٨٤-	٠,٨٥٤ غير دال إحصائي
	مراجع داخلي	٦٩	٦٥,٩٣			

٥ / ٢ / ٢ أهمية إجراءات التحقق من كفاءة المراجعين الداخليين:

يقضي الفرض الثاني للبحث بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من كفاءة المراجعين الداخليين. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام Mann – Whitney U Test، وأسلوب تحليل الانحدار البسيط من خلال معامل التحديد R Square .

وتشير أهم نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول التالي رقم (٤) باستخدام اختبار Mann – Whitney U إلى ما يلي:

جدول (٤)

أهمية التحقق من كفاءة المراجعين الداخليين

إجراءات التحقق من توافر كفاءة المراجعين الداخليين	رمز المتغير	معامل التحديد R Square		اختبار Mann – Whitney	
		عينة مراقبي الحسابات	عينة المراجعين الداخليين	Z	P – Value
١- فحص سياسات التعيين	X 201	٠,٦٣٢	٠,٤٩٧	١,٠٤٨-	٠,٢٩٥

وتدريب الموظفين القائمين بأعمال المراجعة الداخلية وخبرتهم ومؤهلاتهم المهنية.					
٢- الاستفسار عن مدى استعانة إدارة المراجعة الداخلية بمستشارين مؤهلين ومتخصصين في مجالات مثل: المحاسبة، الاقتصاد، التمويل، الإحصاء، معالجة البيانات إلكترونيا، الهندسة، الضرائب، والقانون، وفق ما تستدعى الحالة عند القيام بأعمال المراجعة.	X 202	٠,٢٣٩	٠,٥٤٢	٣,١١١-	٠,٠٠٢
٣- مناقشة المراجعين الداخليين للوقوف على:					
- مدى محافظتهم على كفاءتهم وقدراتهم المهنية والفنية من خلال التطوير والتعليم المستمر.	X 203	٠,٦٢٢	٠,٥١٧	٣,١١١-	٠,٠٠٢
- مدى تعرفهم على التطورات والمتغيرات الحديثة في معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الداخلية وإجراءتها وأساليبها.	X 204	٠,٤٥٨	٠,٧٠٧	٣,٩٠٦-	٠,٠٠٠
- مدى توافر الخبرة أو المعرفة عن الشركة من النواحي الفنية والإدارية والمالية.	X 205	٠,٤٥٨	٠,٤٦٠	٧,٧٥٧-	٠,٠٠٠

١- اتفاق رؤية مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن أهمية فحص المراقب لسياسات التعيين وتدريب الموظفين القائمين بأعمال المراجعة الداخلية وخبرتهم ومؤهلاتهم المهنية. حيث لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين رؤية العينتين، حيث أن P – Value أكبر من مستوى المعنوية ٠,٠٥ لهذا المتغير (X 201).

٢- اختلفت رؤية مراقبي الحسابات عن المراجعين الداخليين فيما يتعلق بمدى أهمية إجراءات التحقق التالية والتي يقوم بها مراقب الحسابات لمعرفة مدى توافر الكفاءة للمراجعين الداخليين:

أ- الاستفسار عن مدى استعانة إدارة المراجعة الداخلية بأعمال خبراء خارجيين.

ب- مناقشة المراجعين الداخليين للوقوف على مدى الاهتمام بالتعليم المستمر ومتابعة التطورات في معايير المحاسبة والمراجعة، والمعرفة بأوجه نشاط الشركة.

وقد تأكد وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين رؤية العينتين، حيث أن P – Value أقل من ٠,٠٥ للمتغيرات الأربعة وهي X 202, X 203, X 204, X 205. وقد يرجع ذلك الاختلاف إلى اتفاق رؤية والخبرة والمؤهلات المهنية.

وتشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول السابق رقم (٤) باستخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط إلى التفاوت في قدرة المتغيرات المستقلة منفردة (X 201, X 202, ... X 205) في تفسير التغير أو التباين في قيمة المتغير التابع (الكفاءة X 2)، حيث تتراوح قيمة معامل التحديد R Square لعينة مراقبي الحسابات ما بين ٢٣,٩% و ٦٣,٢٣ % للمتغيرات المستقلة، بينما تتراوح قيمة معامل التحديد R Square لعينة المراجعين الداخلين ما بين ٤٦% و ٧٠,٧% لتلك المتغيرات.

ونظراً لوجود اختلاف ذي دلالة إحصائية بين رؤية العينتين فيما يتعلق بإجمالي المتغيرات المرتبطة بإجراءات التحقق لمقياس الكفاءة (X2)، على اعتبار أن P- Value أقل من ٠,٠٥ بالجدول رقم ٣ (راجع: ٥ / ٢ /١)، فإنه يمكن رفض الفرض الثاني للبحث والقبول بالفرض البديل والذي يشير إلى وجود فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من كفاءة المراجعين الداخليين.

٥ / ٢ / ٣ أهمية إجراءات التحقق من التزام المراجعين الداخليين بالعناية المهنية:

يقضي الفرض الثالث للبحث بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من التزام المراجعين الداخليين ببذل العناية المهنية الواجبة. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام Mann – Whitney U Test، وأسلوب تحليل الانحدار البسيط من خلال معامل التحديد R Square.

وتشير أهم نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول التالي رقم (٥) باستخدام اختبار Mann – Whitney U إلى ما يلي:

١- اتفاق رؤية مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن أهمية تحق المراقب من أن تخطيط أعمال المراجعة الداخلية يتم في إطار تحديد كل من نطاق العمل اللازم لتحقيق أهداف المراجعة، ودرجة الصعوبة والأهمية النسبية لمجالات الفحص، ومدى كفاءة وفاعلية إجراءات إدارة المخاطر.

هذا بالإضافة إلى اتفاق رؤية العينتين على أهمية قيام مراقب الحسابات بالتحقق من أن تقارير المراجعة الداخلية تتضمن تحديد ما إذا كانت الإجراءات الرقابية يجب تدعيمها لتقليل احتمالات التلاعب مستقبلا، وتصميم اختبارات مراجعة للمساعدة في اكتشاف وجود تلاعب مماثل مستقبلا. وكذلك التحقق من توثيق أعمال المراجعة الداخلية من خلال دراسة مدى وجود أدلة للمراجعة الداخلية وبرامج للعمل.

وقد تأكد عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين رؤية العينتين، حيث أن P- Value أكبر من مستوى المعنوية ٠,٠٥ للمتغيرات الستة وهي X 301, X 302, X 303, X 306, X 307, X 309.

جدول رقم (٥)

أهمية التحقق من التزام المراجعين الداخليين ببذل العناية المهنية الواجبة

إجراءات التحقق من التزام المراجعين الداخليين ببذل	رمز المتغير	معامل التحديد R Square	اختبار Mannn - Whitney

العناية المهنية الواجبة		عينة مراقبي الحسابات	عينة المراجعين الداخليين	Z	P – Value
١- التحقق من أن تخطيط أعمال المراجعة الداخلية يتم في إطار الاعتبارات التالية:					
- نطاق العمل اللازم لتحقيق أهداف المراجعة.	X 301	٠,٠٣٨	٠,٠٧٧	-٠,٤٩٠	٠,٦٢٤
- درجة الصعوبة والأهمية التسببية لمجالات الفحص	X 302	٠,٠٣٩	٠,٢٨١	-٠,٧٧٥	٠,٤٣٨
- مدى كفاءة وفعالية إجراءات إدارة المخاطر	X 303	٠,٠٩	٠,٤٤٩	-١,٨٤٤	٠,٠٦٥
- مدى كفاءة وفعالية الإجراءات الرقابية.	X 304	٠,٤٣٣	٠,٢٩٤	-٣,٤٢٢	٠,٠٠١
- احتمال وقوع أخطاء جوهرية أو غش أو عدم التزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية	X 305	٠,٢٨٩	٠,٤٢٨	-٢,٢٨٢	٠,٠٢٣
٢- التحقق من أن تقارير المراجعة الداخلية تؤكد قيام المراجعين الداخليين بتقييم جميع الحقائق التي تم التوصل إليها من خلال قيامهم بما يلي:					
- تحديد ما إذا كانت الإجراءات الرقابية يجب تدعيمها لتقليل احتمالات التلاعب مستقبلا.	X 306	٠,٣٤٨	٠,٠٥٢	-١,٩٥١	٠,٠٥١
- تصميم اختبارات مراجعة للمساعدة في اكتشاف وجود تلاعب مماثل مستقبلا.	X 307	٠,١٧٢	٠,٣٦٤	-٠,٧٢٧	٠,٤٦٧
- المساعدة في تنمية قدرات ومهارات المراجع الداخلي	X 308	٠,٠٣٨	٠,٣٤٥	-٢,٥٧٢	٠,٠١٠

في الإلمام بكافة صور التلاعب مستقبلا.					
٣- التحقق من توثيق أعمال المراجعة الداخلية من خلال:					
- دراسة مدى وجود أدلة للمراجعة الداخلية وبرامج للعمل.	X 309	٠,١٧٢	٠,٥٥٥	٠,٤٨٨-	٠,٦٢٦
- دراسة أوراق العمل بإدارة المراجعة الداخلية.	X 310	٠,٣٤٨	٠,٣١٥	٣,٦٦٧-	٠,٠٠٠

٢- اختلفت رؤية مراقبي الحسابات عن المراجعين الداخليين فيما يتعلق بمدى أهمية إجراءات تحقق مراقب الحسابات مما يلي:

أ- أن تخطيط أعمال المرجعة يتم في إطار تحديد مدى كفاءة وفعالية الإجراءات الرقابية، واحتمال وقوع أخطاء جوهرية أو غش أو عدم التزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة.

ب- إن تقارير المراجعة تتضمن المساعدة في تنمية قدرات ومهارات المراجع الداخلي في الإلمام بكافة صور التلاعب مستقبلا.

ج- دراسة أوراق العمل بإدارة المراجعة الداخلية.

وقد تأكد وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين رؤية العينتين، حيث إن P – Value أقل من ٠,٠٥ للمتغيرات X 304, X 305 , X 308, X 310.

وتشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول السابق رقم (٥) باستخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط إلى التفاوت في قدرة المتغيرات المستقلة منفردة (X 301, X 302, ... X 310) في تفسير التغير أو التباين في قيمة المتغير التابع (العناية المهنية الواجبة X 3)، حيث تتراوح قيمة معامل التحديد R Square لعينة مراقبي الحسابات ما بين ٣,٨% و ٤٣,٣% للمتغيرات المستقلة، بينما تتراوح قيمة معامل التحديد R Square لعينة المراجعين الداخليين ما بين ٥,٢ % و ٥٥,٥% لتلك المتغيرات.

وبناء على ما تقدم يمكن قبول الفرض الثالث للبحث (فرض العدم) والذي يقضى بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من التزام المراجعين الداخليين ببذل العناية المهنية الواجبة، وذلك على الرغم من اختلاف رؤية العينتين بشأن أهمية بعض إجراءات التحقق التي يجب أن يقوم بها مراقب الحسابات. حيث تأكد عدم وجود اختلاف ذي دلالة إحصائية بين رؤية العينتين فيما يتعلق بإجمالي المتغيرات المرتبطة بإجراءات التحقق لمقياس الجودة الخاص بالعناية المهنية الواجبة (X 3)، حيث أن P – Value أكبر من ٠,٠٥ كما يتضح من الجدول رقم ٣ (راجع: ٥ / ٢ /٦).

٥ / ٢ / ٤ أهمية إجراءات التحقق من مراقبة جودة المراجعة الداخلية:

يقضي الفرض الرابع للبحث بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من مراقبة جودة المراجعة الداخلية. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام

Mann – Whitney U Test، وأسلوب تحليل الانحدار البسيط من خلال معامل التحديد R Square.

وتشير أهم نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول التالي رقم (٦) باستخدام اختبار Mann – Whitney U إلى ما يلي:

جدول رقم (٦)

أهمية التحقق من مراقبة جودة عملية المراجعة

إجراءات التحقق من مراقبة جودة عملية المراجعة الداخلية	**رمز المتغير**	**معامل التحديد R Square**		**اختبار Mann – Whitney**	
		عينة مراقبة الحسابات	**عينة المراجعين الداخليين**	**Z**	**P- Value**
أ- إجراءات التحقق فيما يتعلق بالتقييم الداخلي:					
١- ملاحظة عملية الفحص الدوري لفريق المراجعة.	X 401	٠,٣٨٧	٠,٢٥٠	١,٥٥٦-	٠,١٢٠
٢- الوقوف على قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بمراقبة عملية الفحص الداخلي.	X 402	٠,١٥٧	٠,٤٤٥	٣,٠٥٩-	٠,٠٠٢
٣- إن فريق المراجعة مؤهلا ومستقلا.	X 403	٠,١٨١	٠,٠٨٨	٢,٤١٩-	٠,٠١٦
٤- تقييم تقارير الفحص الداخلي وما اتخذ بشأنها من إجراءات.	X 404	٠,٦٨٨	٠,٢٧٢	٠,٦٣١-	٠,٥٢٨
ب- إجراءات التحقق فيما يتعلق بالتقييم الخارجي:					
١- إن التقييم الخارجي لأعمال المراجعة يتم بواسطة أشخاص مؤهلين ومستقلين عن الوحدة محل المراجعة.	X 405	٠,٥٧٨	٠,٢٤٥	١,٦٤٠-	٠,١٠١
٢- أنه لا يوجد تعارض في المصالح لدى فريق الفحص الخارجي من	X 406	٠,٥٠٧	٠,٣٧١	١,١٤٦-	٠,٢٥٢

حيث الشكل والمضمون.					
٣- فحص وتقييم التقارير المكتوبة بواسطة فريق الفحص الخارجي.	X 407	٠,٥٣٨	٠,٤٨٢	٠,٢٣٦-	٠٠٨١٤
٤- إن الفحص الخارجي يتم بشكل دوري خلال فترة تتراوح بين ٣ – ٥ سنوات.	X 408	٠,٧٦٢	٠,٢٩٠	٠,١١١-	٠,٩١٢

١- اتفاق رؤية مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن أهمية تحقق المراقب من التقييم الداخلي بواسطة ملاحظة عملية الفحص الدوري لفريق المراجعة، وتقييم تقارير الفحص الداخلي وما اتخذ بشأنها من إجراءات.

هذا بالإضافة إلى أهمية قيام مراقب الحسابات بالتحقق من التقييم الخارجي لأعمال المراجعة الداخلية، من خلال الوقوف على ما يلي:

أ- إن التقييم الخارجي لأعمال المراجعة يتم بواسطة أشخاص مؤهلين ومستقلين عن الوحدة محل المراجعة.

ب- أنه لا يوجد تعارض في المصالح لدى فريق الفحص الخارجي من حيث الشكل والمضمون.

ج- فحص وتقييم التقارير المكتوبة بواسطة فريق الفحص الخارجي.

د- إن الفحص الخارجي يتم بشكل دوري خلال فترة تتراوح بين ٣ – ٥ سنوات.

وقد تأكد عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين رؤية العينتين، حيث أن P – Value أكبر من مستوى المعنوية ٠,٠٥ للمتغيرات الستة وهي X 401, X 404, X 405, X 406, X 407, X 408.

٢- اختلفت رؤية مراقبي الحسابات عن المراجعين الداخليين فيما يتعلق بمدى أهمية إجراءات التحقق التالية والمرتبطة بالتقييم الداخلي:

أ- الوقوف على قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بمراقبة عملية الفحص الداخلي.

ب- إن فريق المراجعة مؤهلا ومستقلا.

وقد تأكد وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين رؤية العينتين، حيث أن P –Value أقل من ٠,٠٥ للمتغيرين X 402, X 403.

وتشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول السابق رقم (٦) باستخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط إلى التفاوت في قدرة المتغيرات المستقلة منفردة (X 401, X 402, ... X 408) في تفسير التغير أو التباين في قيمة المتغير التابع (مراقبة الجودة X 4)، حيث تتراوح قيمة معامل التحديد R Square لعينة مراقبي الحسابات ما بين ١٥,٧% و ٧٦,٢% للمتغيرات المستقلة، بينما تتراوح قيمة معامل التحديد R Square لعينة المراجعين الداخليين ما بين ٨,٨% و ٤٨,٢% لتلك المتغيرات.

وبناء على ما تقدم يمكن قبول الفرض الرابع للبحث (فرض العدم) والذي يقضي بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من مراقبة جودة

المراجعة الداخلية، وذلك على الرغم من اختلاف رؤية العينتين بشأن أهمية بعض إجراءات التحقق التي يجب أن يقوم بها مراقب الحسابات. حيث تأكد عدم وجود اختلاف ذي دلالة إحصائية بين رؤية العينتين فيما يتعلق بإجمالي المتغيرات المرتبطة بإجراءات التحقق لمقياس الجودة الخاص بمراقبة الجودة (X 4)، حيث أن P – Value أكبر من ٠,٠٥ كما يتضح من الجدول رقم ٣ (راجع: ٥ / ٢ / ١).

٥ / ٢ / ٥ أهمية إجراءات التحقق من تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية:

يقضي الفرض الخامس للبحث بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام Mann – Whitney U Test، وأسلوب تحليل الانحدار البسيط من خلال معامل التحديد R Square.

وتشير أهم نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول التالي رقم (٧) باستخدام اختبار Mann – Whitney U إلى ما يلي:

١– اتفاق رؤية مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن أهمية تحقق المراقب من فحص الخطط والموازنات الموضوعة، ومدى ملاءمة كفاءة المراجعين الداخليين لمهام وحجم أعمال المراجعة، وفحص مدى القيام بتحديد الأنشطة محل المراجعة وتحديد عوامل المخاطر التي يحتمل أن تتعرض لها وتقدير أهميتها النسبية.

جدول رقم (٧)

أهمية التحقق من تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية

إجراءات التحقق من تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية	رمز المتغير	معامل التحديد R Sqaure		اختبار Mann – Whitney	
		عينة مراقبي الحسابات	عينة المراجعين الداخليين	Z	P – Value
١– فحص الخطط التشغيلية والموازنات الموضوعة.	X 501	٠,٦٢٠	٠,٣٧٠	٠,٣٢٨–	٠,٧٤٣
٢– فحص مدى القيام بتحديد الأنشطة محل المراجعة، وتحديد عوامل المخاطرة التي يحتمل أن تتعرض لها، وتقدير أهميتها النسبية.	X 502	٠,١٦٠	٠,١٨٣	١,٢٤٣–	٠,٢١٤
٣– فحص جدو	X 503	٠,٠٢٠	٠,٠٨٠	٦,٠٤٩–	٠,٠٠٠
٤– فحص خطط تقييم كفاءة وفاعلية الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية والذي يتضمن بيئة وأنشطة	X 504	٠,٠٢٠	٠,٣٨٣	٥,٧٩٨–	٠,٠٠٠

الرقابة، وتقييم وتحليل المخاطر، ونظام المعلومات والاتصال، والمتابعة.					
٥- فحص خطط التوظيف والموازنات المالية الخاصة بها.	X 505	٠,٠٥٩	٠,٤٢٠	١,٣٦٢-	٠,١٧٣
٦- فحص عدد المراجعين والمرعفة والمهارات والتدريب وعناصر التأهيل الأخرى اللازمة للقيام بالمهام الواردة بجدول أعمال المراجعة.	X 506	٠,٤١٣	٠,٤٣٦	١,٢٨٠-	٠,٢٠١
٧- فحص متطلبات التعليم والتدريب وجهود البحث والتطوير الخاصة بالمراجعة.	X 507	٠,٠٨١	٠,٥٠٨	٤,٠١٤-	٠,٠٠٠
٨- فحص دليل السياسات والإجراءات الموضوع بواسطة إدارة المراجعة الداخلية والووا لعلع مدى ملاءمته لحجم وهيكل إدارة المراجعة الداخلية.	X 508	٠,٣٢٧	٠,٣٣٤	١,١٠٢-	٠,٢٧٠
٩- فحص توصيف الوظائف لكل مستوى من المراجعين الداخليين.	X 509	٠,٧٢٨	٠,٤٦٦	١,٢٨٦-	٠,١٩٨
١٠- فحص عمليات التدريب ومدى توفير فرص تعليم مستمر لكل مراجع داخلي.	X 510	٠,٦٣٣	٠,٤١٠	٢,٩٨٢-	٠,٠٠٣
١١- مدى توفير إرشادات للمراجعين الداخليين عن أدائهم وتطويرهم المهني.	X 511	٠,٧٠٦	٠,٣٨٢	٢,٧٤٨-	٠,٠٠٦
١٢- مدى توفير تعليمات مناسبة للمساعدين في بداية أعمال المراجعة واعتماد برنامج المراجعة.	X 512	٠,٦٢٢	٠,٤٣٢	٢,٦٤١-	٠,٠٠٨
١٣- فحص إجراءات المراجعة الداخلية بشأن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها.	X 513	٠,١٤٣	٠,٥٨٠	٥,٦٤٤-	٠,٠٠٠

٠,٠٠٠	-٦,٩٧٩	٠,٦١٠	٠,٤٦٦	X 514	١٤- فحص إجراءات المراجعة الداخلية بشأن مدى التزام الشركة بقواعد الحوكمة.
٠,٠١٨	-٢,٣٧٢	٠,١٦٠	٠,٠٨٣	X 515	١٥- التحقق من قيام لجنة المراجعة بدراسة ومناقشة خطة إدارة المراجعة الداخلية وكفاءتها وقدراتها، ومدى توثيق ذلك بواسطة لجنة المراجعة.

وقد تأكد عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين رؤية العينتين، حيث إن P – Value أكبر من مستوى المعنوية ٠,٠٥ للمتغيرات الستة وهي X 501, X 502, X 505, X 506, X 508, X 509.

٢- اختلفت رؤية مراقبي الحسابات عن المراجعين الداخليين فيما يتعلق بمدى أهمية بعض إجراءات التحقق التي يجب أن يقوم بها المراقب والمرتبطة بتخطيط أنشطة المراجعة الداخلية، ولعل من أبرزها ما يلي:

أ- فحص خطط تقييم كفاءة وفاعلية الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية والذي يتضمن بيئة وأنشطة الرقابة، وتقييم وتحليل المخاطر، ونظام المعلومات والاتصال، والمتابعة.

ب- فحص إجراءات المراجعة الداخلية بشأن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها.

ج- فحص إجراءات المراجعة الداخلية بشأن مدى التزام الشركة بقواعد الحوكمة.

د- التحقق من قيام لجنة المراجعة بدراسة ومناقشة خطة إدارة المراجعة الداخلية وكفاءتها وقدرتها، ومدى توثيق ذلك بواسطة لجنة المراجعة.

وقد تأكد وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين رؤية العينتين، حيث أن P- Value أقل من ٠,٠٥ للمتغيرات X 503, X 504, X 507, X 510, X 511, X 512, X 513, X 514, X 515.

وتشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول السابق رقم (٧) باستخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط إلى التفاوت في قدرة المتغيرات المستقلة منفردة (X 501, X 502, X …. X 515)، حيث تتراوح قيمة معامل التحديد R Square لعينة مراقبي الحسابات ما بين ٢% و ٧٢,٨% للمتغيرات المستقلة، بينما تتراوح قيمة معامل التحديد R Square لعينة المراجعين الداخليين ما بين ٨% و ٦١% لتلك المتغيرات.

وبناء على ما تقدم يمكن قبول الفرض الخامس للبحث (فرض العدم) والذي يقضى بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية، وذلك على الرغم من اختلاف رؤية العينتين بشأن أهمية بعض إجراءات التحقق التي يجب أن يقوم بها مراقب الحسابات. حيث تأكد عدم وجود اختلاف ذي دلالة إحصائية بين رؤية

العينتين فيما يتعلق بإجمالي المتغيرات المرتبطة بإجراءات التحقق لمقياس الجودة الخاص بتخطيط الأنشطة (X 5)، حيث أن P 0 Value أكبر من ٠,٠٥ كما يتضح من الجدول رقم ٣ (راجع: ٥ / ٢ / ١).

٥ / ٢ / ٦ أهمية إجراءات التحقق من دول المراجعة الداخلية في تقييم وتحليل المخاطر:

يقضى الفرض السادس للبحث بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من دور المراجعة الداخلية في مجال تقييم وتحليل المخاطر. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام Mann – Whitney U Test، وأسلوب تحليل الانحدار البسيط من خلال معامل التحديد R Square.

وتشير أهم نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول التالي رقم (٨) باستخدام Mann – Whitney U إلى ما يلي:

١- اتفاق رؤية مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن أهمية تحقق المراقب من فحص الإجراءات المتعلقة بدراسة كل من : بعض مخاطر تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية، مخاطر افتقار الشركة للأفراد أو الخبرات اللازمة، مخاطر عدم الكفاءة ونقص الخبرة، مخاطر التمويل، مخاطر المعاملات بالنقد الأجنبي، مخاطر تزايد الضغوط التنافسية المحلية والعالمية، ومخاطر عدم تقدير القيمة المتوقعة للاستثمارات المرتبطة بالتوسع.

جدول رقم (٨)

أهمية التحقق من دور المراجعة الداخلية في مجال تقييم وتحليل المخاطر

إجراءات التحقق من دور المراجعة الداخلية في مجال تقييم وتحليل مخاطر الأنشطة المرتبطة بإعداد التقارير المالية	رمز المتغير	معامل التحديد R Square		اختبار Mann – Whitney	
		عينة مراقبي الحسابات	عينة المراجعين الداخليين	Z	P – Value
١- فحص الإجراءات المتعلقة بدراسة مخاطر تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة					

الداخلية من خلال:					
- اختبار مدى سلامة قيود اليومية المرحلة إلى الأستاذ العام وكذلك قيود التسويات التي تمت عند إعداد القوائم المالية.	X 601	٠,٠٢٥	٠,١٢٠	٠,٣٤٨-	٠,٧٢٨
- فحص التقديرات المحاسبية لاكتشاف التحيز الذي يمكن أن يتسبب في تحريف مؤثر ناتج عن الغش والتدليس.	X 602	٠,٠٧٨	٠,١٧٤	٢,٦٣٧-	٠,٠٠٨
- التوصل إلى تفهم للأسباب المنطقية للمعاملات الهامة التي تكون خارج النطاق المعتاد للنشاط الخاص بالمنشأة أو المعاملات التي تبدو غير عادية.	X 603	٠,٣٤٥	٠,١٦٦	٠,١٧٤-	٠,٨٦٢
- القيام بالاستفسار من الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية عن أية أنشطة غير مناسبة أو غير عادية خاصة بعملية إعداد قيود اليومية والتسويات الأخرى	X 604	٠,٠٠٣	٠,٢٤٨	٣,٠١٧-	٠,٠٠٣
٢- فحص الإجراءات المتعلقة بدراسة مدى إدخال التكنولوجيا الجديدة في إعداد وتشغيل البيانات لنظم المعولمات وما ينجم عنها من مخاطر افتقار الشركة للأفراد أو الخبرات اللازمة.	X 605	٠,٤٣٩	٠,١٥٨	٠,١٦١-	٠,٨٧٢
٣- فحص ودراسة مدى دخول عاملين جدد وما قد ينتج عنه من مخاطر عدم الكفاءة ونقص الخبرة.	X 606	٠,٧٤٠	٠,٤٩٤	١,٠٦٧-	٠,٢٨٦

٤- فحص خطط المتطلبات المالية الحالية والمنتظرة وما يرتبط بها من مخاطر فقدان التمويل نتيجة لعدم قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها.	X 607	٠,٧٨٨	٠,٥٣٢	-١,١٣٦	٠,٢٥٦
٥- الاستفسار عن مدى وجود إصدارات محاسبية جديد وما ينجم عنها من مخاطر التنفيذ غير المكتمل أو غير السليم أو التكاليف المتزايدة.	X 608	٠,١٦٤	٠,٣٤٢	-٣,٤٤٠	٠,٠٠١
٦- فحص مدى التوسع في العمليات الخارجية وما ينجم عنها من مخاطر المعاملات بالنقد الأجنبي (مخاطر سعر الصرف).	X 609	٠,٨٥٨	٠,٤٤٠	-٠,٦٢٠	٠,٥٣٥
٧- فحص الإجراءات المتعلقة بدراسة مخاطر مدى تزايد الضغوط التنافسية المحلية والعالمية.	X 610	٠,٨٥٨	٠,٢١٢	-٠,٢٢٧	٠,٨٢٠
٨- التحقق من مدى الاستفسار عن مخاطر القضايا القانونية والتشريعية.	X 611	٠,٢٧٠	٠,٦٢٥	-٢,٢٠٠	٠,٠٢٨
٩- فحص الإجراءات المتعلقة بدراسة مدى قيام الشركة بالتوسع الضخم والسريع في أوجه الاستثمار وما ينجم عنه من مخاطر عدم تقدير القيمة المتوقعة لتلك الاستثمارات في المستقبل.	X 612	٠,٣٢٠	٠,٣٠٤	-١,٤٥٨	٠,١٤٥

وقد تأكد عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين رؤية العينتين، حيث أن P – Value أكبر من مستوى المعنوية ٠,٠٥ للمتغيرات X 601, X 603, X 605, X 606, X 607, X 609, X 610, X 612.

٢- اختلفت رؤية مراقبي الحسابات عن المراجعين الداخليين فيما يتعلق بمدى أهمية بعض إجراءات التحقق التي يجب أن يقوم بها المراقب والمرتبطة ببعض مخاطر تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية، ومخاطر التنفيذ غير المكتمل أو غير السليم في ظل الإصدارات المحاسبية غير السليمة، ومخاطر التقاضي.

وقد تأكد وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين رؤية العينتين، حيث أن P – Value أقل من ٠,٠٥ للمتغيرات X 602, X 604, X 608, X 611.

وتشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول السابق رقم (٨) باستخدام أسلوب الانحدار البسيط إلى التفاوت في قدرة المتغيرات المستقلة منفردة (X 601, X 602, … X 612) في تفسير التغير أو التباين في قيمة المتغير التابع (تقييم وتحليل المخاطر X 6)، حيث تتراوح قيمة معامل التحديد R Square لعينة مراقبي الحسابات ما بين ٢,٥% و ٨٥,٨% للمتغيرات المستقلة، بينما تتراوح قيمة معامل R Square لعينة المراجعين الداخليين ما بين ١٢% و ٦٢,٥% لتلك المتغيرات.

وبناء على ما تقدم يمكن قبول الفرض السادس للبحث (فرض العدم) والذي يقضي بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من دور المراجعة الداخلية في مجال تقييم وتحليل المخاطر، وذلك على الرغم من اختلاف رؤية العينتين بشأن أهمية بعض إجراءات التحقق التي يجب أن يقوم بها مراقب الحسابات. حيث تأكد عدم وجود اختلاف ذي دلالة إحصائية بين رؤية العينتين فيما يتعلق بإجمالي المتغيرات المرتبطة بإجراءات التحقق لمقياس الجودة الخاصة بدور المراجعة الداخلية في مجال تقييم وتحليل المخاطر (X 6)، حيث أن P – Value أكبر من ٠,٠٥ كما يتضح من الجدول رقم ٣ (راجع: ٥ / ٢ /١).

٥ / ٢ / ٧ أهمية إجراءات التحقق من فاعلية تقارير إدارة المراجعة الداخلية:

يقضى الفرض السابع للبحث بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من فاعلية تقارير إدراة المراجعة الداخلية. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام Mann – Whitney U Test، وأسلوب تحليل الانحدار البسيط من خلال معامل التحديد R Square.

وتشير أهم نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول رقم (٩) باستخدام اختبار Mann – Whitney U إلى ما يلي:

١– اتفاق رؤية مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن أهمية تحقق المراقب من فحص نتائج المراجعة التحليلية وأوراق العمل والتقارير الملخصة والتقارير الدورية المعدة عن مدى التزام الشركة بقواعد الحوكمة والرقابة على توزيع التقرير ومناقشة النتائج والتوصيات قبل إصدار التقارير النهائية، بالإضافة إلى فحص محتوى التقرير النهائي لتحديد مدى اتسامه بالموضوعية والوضوح والاختصار واحتوائه على الأسباب والنتائج والتوصيات.

وقد تأكد عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين رؤية العينتين، حيث أن P – Value أكبر من مستوى المعنوية 0.05للمتغيرات X 701, X 702, X 703, X 705, X 708, X 709, X 710, X 711.

٢– اختلفت رؤية مراقبي الحسابات عن المراجعين الداخليين فيما يتعلق بمدى أهمية بعض إجراءات التحقق من فاعلية تقارير المراجعة، ولعل من أبرزها ما يلي:

أ– فحص التقارير الدورية المعدة عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها.

ب– تقييم مدى قيام إدارة المراجعة الداخلية قبل تبليغ نتائج المراجعة بتقدير المخاطر المحتملة للشركة محل المراجعة ومناقشة النتائج مع إدارة الشركة و / أو المستشار القانوني.

ج– التحقق من قيام لجنة المراجعة بدراسة تقارير المراجعة الداخلية، ومدى توثيق ذلك.

جدول رقم (٩)

أهمية التحقق من فاعلية تقارير إدارة المراجعة الداخلية

إجراءات التحقق من فاعلية تقارير إدارة المراجعة الداخلية	رمز المتغير	معامل التحديد R Square		اختبار Mann – Whitney	
		عينة مراقبي الحسابات	عينة المراجعين الداخليين	Z	P – Value
١- فحص الأدلة المستخلصة من نتائج المراجعة التحليلية وما اتخذ بشأنها.	X 701	٠,٤٩٩	٠,١٩٥	٠,٤٩٩-	٠,٦١٨
٢- فحص جميع أوراق العمل لضمان أنها تؤيد بطريقة مناسبة تقرير المراجعة الداخلية، وإن جميع إجراءات المراجعة قد تم القيام بها.	X 702	٠,٦٩٢	٠,١٨٢	١,٤٩٩-	٠,١٣٤
٣- فحص التقارير الملخصة والتي توضح النتائج الرئيسية للمراجعة الداخلية، وأنها قدمت لمستويات إدارية أعلى من الجهة أو النشاط محل المراجعة.	X 703	٠,٦٩٢	٠,٣٢١	٠,١٦٣-	٠,٨٧٠
٤- فحص التقارير الدورية المعدة عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها.	X 704	٠,٣١٩	٠,٣٢٧	٢,٦٦٢-	٠,٠٠٨
٥- فحص التقارير الدورية المعدة عن مدى التزام الشركة بقواعد الحوكمة.	X 705	٠,١٤٦	٠,٣٨٧	١,٦٥٩-	٠,٠٩٧
٦- تقييم مدى قيام إدارة المراجعة الداخلية بالإجراءات التالية قبل تبليغ نتائج المراجعة:					
- تقدير المخاطر المحتملة للشركة محل المراجعة.	X 706	٠,٣١١	٠,٤٦٢	٢,٧٤٤-	٠,٠٠٦
- مناقشة النتائج مع إدارة الشركات و / أو المستشار القانوني.	X 707	٠,٤٩٩	٠,٢٣٠	٢,٦٦٣-	٠,٠٠٨
- الرقابة على توزيع التقرير	X 708	٠,٨٤٣	٠,١٣٦	١,١٥٤-	٠,٢٤٨

بتحديد من يمكنه استخدام النتائج.					
٧- التحقق من قيام المراجعين الداخليين بمناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقارير النهائية المكتوبة، ومدى توثيق ذلك.	X 709	٠,٨٤٣	٠,٢٦٣	٠,٩٨٨-	٠,٣٢٣
٨- فحص محتوى التقرير النهائي للمراجعة الداخلية من الجوانب التالية:					
الموضوعية والوضوح والاختصار	X 710	٠,٨٤٣	٠,٠٣٢	٠,٧١٥-	٠,٤٧٥
- أن يحتوى على الأسباب والنتائج والتوصيات.	X 711	٠,٨٤٣	٠,١٤٥	٠,١١٤-	٠,٩٠٩
- إن يحتوي على ما قامت به الجهة محل المراجعة من تحسينات منذ آخر عملية مراجعة.	X 713	٠,٥٧٨	٠,١٩٣	٣,٨٣٣-	٠,٠٠
٩- التحقق من قيام لجنة المراجعة بدراسة تقارير المراجعة الداخلية، ومدى توثيق ذلك.	X 714	٠,٥٧٨	٠,٤٧٢	٢,٠٨٠-	٠,٠٣٨

وقد تأكد وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين رؤية العينتين، حيث أن P – Value أقل من ٠,٠٥ للمتغيرات X 704, X 706, X 707, X 712, X 713, X 714.

وتشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول السابق رقم (٩) باستخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط. إلى التفاوت في قدرة المتغيرات المستقلة منفردة (X 701, X 702, … X 714) في تفسير التغير أو التباين في قيمة المتغير التابع (فاعلية تقارير المراجعة X 7)، حيث تتراوح قيمة معامل التحديد R Square لعينة مراقبي الحسابات ما بين ١٤,٦% و ٨٤,٣% للمتغيرات المستقلة، بينما تتراوح قيمة معامل التحديد R Square لعينة المراجعين الداخليين ما بين ٣,٢% و ٤٧,٢ لتلك المتغيرات.

ونظراً لوجود اختلاف ذي دلالة إحصائية بين رؤية مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين فيما يتعلق بإجمالي المتغيرات المرتبطة بإجراءات التحقق لمقياس فاعلية تقارير المراجعة (X 7)، على اعتبار أن P – Value أقل من ٠,٠٥ بالجدول رقم ٣ (راجع: ٥ / ٢ /١)، فإنه يمكن رفض الفرض السابع للبحث والقبول بالفرض البديل والذي يشير إلى وجود فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من فاعلية تقارير إدارة المراجعة الداخلية.

٥ / ٢ / ٨ أهمية إجراءات التحقق من متابعة نتائج تقارير المراجعة:

يقضى الفرض الثامن للبحث بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من رد فعل الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تجاه تقارير المراجعة الداخلية. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام Mann – Whitney U Test، وأسلوب تحليل الانحدار البسيط من خلال معامل التحديد R Square.

وتشير أهم نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول التالي رقم (١٠) باستخدام اختبار Mann – Whitney U إلى ما يلي:

١- اتفاق رؤية مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن أهمية تحقق المراقب من فحص خطة متابعة نتائج المراجعة الداخلية والتي تتضمن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى المتابعة، وجدولة أنشطة المتابعة على أساس المخاطر الموجودة ودرجة التعرض لها. بالإضافة إلى الاستفسار عن مدى إعطاء الأولوية لمتابعة الإجراءات الفورية للإدارة العليا بشأن نتائج المراجعة ذات الأهمية النسبية.

وقد تأكد عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين رؤية العينتين، حيث أن P – Value أكبر من مستوى المعنوية ٠,٠٥ للمتغيرات X 804, X 805, X 806.

جدول رقم (١٠)

أهمية التحقق من رد فعل الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تجاه تقارير المراجعة الداخلية

إجراءات التحقق من رد فعل الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تجاه تقارير المراجعة الداخلية	رمز المتغير	معامل التحديد R Square		اختبار Mannn – Whitney	
		عينة مراقبي الحسابات	عينة المراجعين الداخليين	Z	P – Value
١- فحص دليل المراجعة الداخلية المعتمدة والذي يتضمن المسئول عن متابعة نتائج المراجعة الداخلية.	X 801	٠,٣٤٠	٠,٣٤٠	٦,٠٩٧-	٠,٠٠٠
٢- الاستفسار عن مدى التنسيق بين المسئول عن متابعة النتائج وإجراءات المتابعة التي يقوم بها آخرون في الوحدة محل المراجعة.	X 802	٠,٣٤٠	٠,٤٠٥	٤,٧٩١-	٠,٠٠٠
٣- فحص وتقييم تقارير	X 803	٠,٤٢٧	٠,٢٦٨	٢,٤١٩-	٠,٠١٦

المراجعة الداخلية عن مخاطر عدم تصحيح إدارة الشركة للحالة التي تضمنها تقرير نتائج المراجعة الداخلية.					
٤- فحص خطة متابعة نتائج المراجعة والتي تتضمن:					
- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى المتابعة.	X 804	٠,٤٤٩	٠,٥٧٧	٠,٤٩١-	٠,٦٢٣
- جدولة أنشطة المتابعة على أساس المخاطر الموجودة ودرجة التعرض لها.	X 805	٠,٤٣٢	٠,٥١٧	١,٧٧٦-	٠,٠٧٦
٥- الاستفسار عن مدى إعطاء الأولوية لمتابعة الإجراءات الفورية للإدارة العليا بشأن نتائج المراجعة ذات الأهمية التسبية.	X 806	٠,٠٦١	٠,٤٨٣	١,٨١٤-	٠,٠٧٠
٦- فحص إجراءات تحقق المراجعين الداخليين من أن الإجراءات الفورية للإدارة العليا بشأن نتائج المراجعة تعالج الأمور ذات العلاقة.	X 807	٠,١٠٧	٠,٥٠٦	٤,٥٤٣-	٠,٠٠٠
٧- التحقق من قيام لجنة المراجعة بمتابعة وتوثيق ما اتخذته الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة من إجراءات بشأن النتائج الواردة بتقارير المراجعة الداخلية.	X 808	٠,٣٤٠	٠,٢٦٢	٢,٧٩٩-	٠,٠٠٥

٢- اختلفت رؤية مراقبي الحسابات عن المراجعين الداخليين فيما يتعلق بمدى أهمية بعض إجراءات التحقق التي يجب أن يقوم بها المراقب والمرتبطة برد فعل الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تجاه تقارير المراجعة الداخلية، ولعل من أبرزها ما يلي:

أ- فحص دليل المراجعة والذي يتضمن مسئولية متابعة نتائج المراجعة الداخلية.

ب- فحص إجراءات تحقق المراجعين الداخليين من إن الإجراءات الفورية للإدارة العليا بشأن نتائج المراجعة تعالج الأمور ذات العلاقة.

ج- التحقق من قيام لجنة المراجعة بمتابعة ما اتخذته الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة من إجراءات بشأن النتائج الواردة بتقارير المراجعة الداخلية، ومدى توثيق ذلك.

وقد تأكد وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين رؤية العينتين، حيث أن P – Value أقل من ٠,٠٥ للمتغيرات X 801, X 802, X 803, X 807, X 808.

وتشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول السابق رقم (١٠) باستخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط إلى التفاوت في قدرة المتغيرات المستقلة منفردة (X 801, X 802M … X 808) في تفسير التغير أ, التباين في قيمة المتغير التابع (متابعة نتائج التقارير X 8)، حيث تتراوح قيمة معامل التحديد R Square لعينة مراقبي الحسابات ما بين ٦,١% و ٤٤,٩% للمتغيرات المستقلة، بينما تتراوح قيمة معامل التحديد R Square لعينة المراجعين الداخليين ما بين ٢٦,٢% و ٥٧,٧% لتلك المتغيرات.

وبناء على ما تقدم يمكن قبول الفرض الثامن للبحث (فرض العدم) والذي يقضى بأنه لا توجد فروق جوهرية بين آراء مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشأن إجراءات التحقق من رد فعل الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تجاه تقارير المراجعة الداخلية، وذلك على الرغم من اختلاف رؤية العينتين بشأن أهمية بعض إجراءات التحقق التي يجب أن يقوم بها مراقب الحسابات. حيث تأكد عدم وجود اختلاف ذي دلالة إحصائية بين رؤية العينتين فيما يتعلق بإجمالي المتغيرات المرتبطة بإجراءات التحقق لمقياس الجودة الخاص بمتابعة نتائج التقارير (X 8)، حيث أن P – Value أكبر من ٠,٠٥ كما يتضح من الجدول رقم ٣ (راجع: ٥ / ٢ /١).

سادساً: **نتائج وتوصيات البحث**:

خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج المرتبطة بالدراسة الميدانية واختبارات الفروض وعدد من التوصيات يوجزها الباحث على النحو التالي:

٦ / ١ نتائج البحث:

يمكن للباحث عرض أهم النتائج المرتبطة بالدراسة الميدانية واختبار فروض البحث على النحو التالي:

١- إن استقلالية وموضوعية إدارة المراجعة الداخلية – كأحد مقاييس الجودة – تتوقف على عدة عوامل من أهمها موقع الإدارة في الهيكل التنظيمي وتبعيتها لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، مع تحديد أهداف وصلاحيات ومسئوليات إدارة المراجعة الداخلية، والحرية الكاملة في الاتصال بلجنة المراجعة ومراقب حسابات الشركة، وعدم وجود أي تضارب أو تعارض في المصالح.

٢- إن كفاءة المراجعين الداخليين – كأحد مقاييس الجودة – تتوقف على عدة عوامل وهي المؤهلات والخبرة والتدريب بالإضافة إلى سياسات التعيين بإدارة المراجعة الداخلية.

٣- أهمية التزام المراجعين الداخليين ببذل العناية المهنية الواجبة – كأحد مقاييس الجودة – من خلال تخطيط أعمال المراجعة الداخلية في ضوء نطاق العمل اللازم لتحقيق أهداف المراجعة، ودرجة الصعوبة والأهمية النسبية لمجالات الفحص، ومدى كفاءة وفاعلية إجراءات إدارة المخاطر.

٤- أهمية التحقق من مراقبة جودة عملية المراجعة الداخلية – كأحد مقاييس الجودة – وذلك بشكل دوري خلال فترة تتراوح بين ٣ – ٥ سنوات عن طريق التقييم الخارجي لأعمال المراجعة الداخلية بواسطة أشخاص مؤهلين ومستقلين مع عدم وجود تعارض في المصالح لدى فريق الفحص الخارجي.

٥- أهمية التحقق من تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية – كأحد مقاييس الجودة – من خلال فحص الخطط والموازنات الموضوعة، ومدى ملاءمة كفاءة المراجعيين الداخليين لمهام وحجم أعمال المراجعة، وفحص مدى القيام بتحديد الأنشطة محل المراجعة وتحديد عوامل المخاطرة التي يحتمل أن تتعرض لها وتقدير أهميتها النسبية.

٦- عدم اتفاق مراقبي الحسابات مع المراجعين الداخليين – بعينة الدراسة – حول درجة الأهمية النسبية لصلاحيات إدارة المراجعة الداخلية في مجال دراسة مدى التزام الشركة بكل من أحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها وقواعد الحوكمة، بالإضافة إلى صلاحيات قيام لجنة المراجعة بدراسة ومناقشة خطة إدارة المراجعة الداخلية وكفاءتها وقدرتها.

٧- أهمية الدور المرتقب للمراجعة الداخلية في مجال تقييم وتحليل مخاطر الأنشطة المرتبطة بإعداد التقارير المالية – كأحد مقاييس الجودة – والتي من بينها مخاطر تجاوزات الإدارة العليا لأنظمة الرقابة الداخلية ومخاطر التمويل ومخاطر المعاملات بالنقد الأجنبي ومخاطر تزايد الضغوط التنافسية المحلية والعالمية.

٨- أهمية تحقق مراقب الحسابات من فاعلية تقارير المراجعة الداخلية – كأحد مقاييس الجودة – من خلال فحص نتائج المراجعة التحليلية وأوراق العمل والتقارير الملخصة، والتقارير الدورية المعدة عن مدى التزام الشركة بقواعد الحوكمة والرقابة على توزيع التقرير ومناقشة النتائج والتوصيات قبل إصدار التقارير النهائية، بالإضافة إلى فحص محتوى التقرير النهائي لتحديد مدى اتسامه بالموضوعية والوضوح والاختصار واحتوائه على الأسباب والنتائج والتوصيات.

٩- أهمية تحقق مراقب الحسابات من متابعة نتائج تقارير المراجعة الداخلية – كأحد مقاييس الجودة – من خلال فحص خطة متابعة نتائج المراجعة الداخلية والتي تتضمن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى المتابعة، وجدولة أنشطة المتابعة على أساس المخاطر الموجودة ودرجة التعرض لها، بالإضافة إلى الاستفسار عن مدى إعطاء الأولوية لمتابعة الإجراءات الفورية للإدارة العليا بشأن نتائج المراجعة ذات الأهمية النسبية.

١٠- عدم اتفاق مراقبي الحسابات مع المراجعين الداخليين – بعينة الدراسة – حول درجة الأهمية النسبية لصلاحيات لجنة المراجعة في علاقتها بإدارة المراجعة الداخلية، وذلك فيما يتعلق بقيام لجنة المراجعة بدراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة اللجنة لما اتخذته الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة من إجراءات بشأن نتائج تقارير المراجعة.

١١- اتفاق رؤية مراقبي الحسابات والمراجعين الداخلين – بعينة الدراسة – بشأن أهمية مقاييس جودة المراجعة الداخلية التي وردت بمعايير المراجعة المصرية والدولية والمحلية، والممثلة في الاستقلال والموضوعية والكفاءة وأداء المهام والعناية المهنية الواجبة.

٦ / ٢ توصيات البحث:

يمكن للباحث عرض أهم التوصيات بناء على ما ورد بنتائج البحث على النحو التالي:

١- تطوير معيار المراجعة المصري رقم (٦١٠) الصادر علم ٢٠٠٨ والخاص بدراسة عمل المراجعة الداخلية، لتحميل مراقب الحسابات المزيد من المسئوليات عن دراسة جودة المراجعة الداخلية،

من خلال زيادة مقاييس الجودة لتشمل مراقبة جودة المراجعة الداخلية عن طريق التقييم الخارجي، وتقييم وتحليل المخاطر، وفعالية تقارير المراجعة الداخلية، ومتابعة نتائج تقارير المراجعة.

٢- تطور معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠) الصادر علم ٢٠٠٨ والخاص بالاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة، ليتضمن توفير الإرشادات اللازمة لمراقب الحسابات لتصميم إجراءات معينة لتحقيق أهداف خاصة باهتمامات المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة محل المراجعة، وخصوصاً فيما يتعلق بمدى كفاءة هيكل الرقابة الداخلية في المنشأة ومدى إحكامه، ومدى وجود إدارة مراجعة داخلية فعالة تتمتع بالاستقلالية عن باقي إدارات المنشأة، ومدى تطبيق المعايير المهنية الخاصة بالمراجعة الداخلية، ومدى فاعلية تقارير إدارة المراجعة الداخلية ودوريتها ورد فعل الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تجاه تقارير هذه الإدارة.

٣- تحمل الجهات المعنية بالدولة لمسئولياتها بشأن نشر ثقافة البحث العلمي لدى الشركات والهيئات، حتى يتمكن الباحثون من ربط الفكر الأكاديمي بالواقع العملي لتحقيق الكفاءة والفاعلية في النتائج المستخلصة من بحوثهم العلمية.

٤- يعد البحث في عمومه بمثابة دعوة فكرية مفتوحة بضرورة إجراء المزيد من البحوث العلمية والتطبيقية في مجال دراسة جودة المراجعة الداخلية بواسطة مراقب الحسابات لتفعيل قواعد حوكمة الشركات، مع الاهتمام بطبيعة ومعايير إعداد تقرير المراجعة عن نتائج دراسة جودة المراجعة الداخلية.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية:

١- البورصة المصرية، ٢٠١٠، http :// ecpulse. com/ Egypt - 2010 .html

٢- الهيئة العامة لسوق المال، قرار رئيس الهيئة العامة لسوق المال رقم ٦٢ لسنة ٢٠٠٧ بشأن إصدار دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة، القاهرة، ٢٠٠٧.

٣- د. سمير كامل محمد عيسى، "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات – مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الإسكندرية (العدد رقم ١ – المجلد رقم ٤٥ – يناير ٢٠٠٨).

٤- د. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة – الجزء الثالث (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٧).

٥- وزارة الاستثمار، قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، مركز المديرين المصري، القاهرة، ٢٠٠٧.

٦- ـــ ، قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ في ٣٠ / ٦ / ٢٠٠٨ بإصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، القاهرة، ٢٠٠٨.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1- Allott, 1., Parher, G. and Rama, D., "Corporate Governance, Audit Quality, and the Sarbanes- Oxley Act: Evidence from

internal audit outsourcing", The Accounting Review 82 (4), 2007.
2- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), The Auditors' Consideration of the Internal Audit Function internal Audit of Financial Statements, Statements on Auditing Standards No. 65, New York, NY. AICPA, 1991.
3- Brrandon, D.M., "External Auditor Evaluations of Outsourced Internal Auditors" Auditing: A Journal of Practice & Theory 29 (2), 2010; http://scitation.aip.org/getabs/servlet.
4- Brown, L. and Pinello, A., "To what extent does the financial reporting process curb earning surprise games", journal of Accounting Research 25 (5), 2007.
5- Cohen, J. R., Krishnamoorthy, G. and Wright, A., "Corporate Governance in the Post Sarbanes- Oxley ERA: Auditors' Experiences", Contemporary Accounting Research, 2009, abstract= 1014029.
6- Coram, PP. Ferguson, C. and Moroney, R., "Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures, and the level of Misappropriation of Assets Fraud, Accounting and Finance 48, 2008, http://www.blackwell-synergy.com/doi/abs.
7- Crowe Chizek and Company LLC., "Internal audit plays a pivotal role in strengthening corporate governance, Horwath International Association, Sept. 2008.
8- Desai, V., Roberts, R. W. and Srivasava, R. "A Conceptual model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Funutions" 2005., http://aaah9.org/abo/papers.
9- ----------, "An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions" Contemporary Accounting Research Vol. 27 No. 2 (Summer 2010) http://web.ku.edu/~eycarat/myssi.
10- Desai, N. K., Gerard, G. J. and Tripathy, A., "Co-sourcing and External Auditors' Reliance on the Internal Audit Function", 2008, www.theiia.org/download.cfm?file=5743.
11- Duffy, M. N., "Corporate Governance and Client investing: selecting top- notch money managers is Key in a post- Sarbanes- Oxley world", Journal of Accountancy, vol. 197, No. 1, January, 2004.
12- Ellison, S. L., Barwick, V. J. and Frrant, T. J., "Practical Statistics For the Analytical Scientist", London: WK RSC Publishing, 2009.

13- Glover, S. M., Prawitt, D. F. and wood, D. A., "Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision", 2006, http://www.caaa.ca/CAR/CurrentIssue.
14- Institute of Internal Auditors, International standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Altamonte Springs, FL, 2003 b., http://www.theiia.org/ecm/guideframe.cfm?Doc_id-=1499.
15- Internal Audit Standards Board (IASB), International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Altamonte Springs, FL, Institute of Internal Auditors, 2004.
16- Munro, L. and Stewart, J., "External auditors' reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities", 2009, http://www.griffith.edu.au/data/assta/pdf-file/0016/14046/.
17- Myers, P. M. and Gramling, A. A., "Corporate Governance, ERM, and Internal Audit", Fourth European Academic Conference on Internal Audit and Corporate Governance- London, March 2006.
18- Organization for Economic Co- operation and Development (OECD), "OECD Principles of Corporate Governance", OECD, 2004, http://www.oecd.org/dataoecd/32/18/pdf.
19- POP, A., Avram, C. B. and Avram, F. B., "The Relationship Between Internal and External Audit", 2005, httpl://www.oecomonica.uab.ro/upload/lucrari/1020081.
20- Prawitt, D. F., Sharp, N. Y. and wood, D. A., "Internal audit outsourcing and the risk of misleading or fraudulent financial reporting: did Sarbanes- Oxley get it wrong?" January 2009, http://www.fdewb.unimass.nl/ISAR2009/01-01-prawitt-sharrp-wwood.pdf.
21- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), Auditing Standard No. 5: An Audit of internal control over Financial Reporting with an audit of financial statements. Washington, D. C.: PCAOB, 2007.
22- The Sarbanes- Oxley act of 2002, www.Findlaw.com/cnn/docs/gwbush/sabranesoxley072302.pdf.

ملحق رقم (١)

بيان عينة الشركات المقيدة أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية

مسلسل	اسم الشركة
١	السويس للأسمنت
٢	الإسكندرية لأسمنت بورتلاند
٣	جنوب الوادي للأسمنت
٤	بنك الاتحاد الوطني – مصر
٥	بنك فيصل الإسلامي المصري
٦	البنك الوطني للتنمية
٧	البنك التجاري الدولي
٨	البنك الوطني المصري
٩	البنك المصري لتنمية الصادرات
١٠	البنك المصري الخليجي
١١	المصرية للاتصالات
١٢	الشركة المصرية لخدمات التليفون المحمول
١٣	أوراسكوم تليكوم القابضة
١٤	الكابلات الكهربائية المصرية
١٥	المصرية للدواجن
١٦	جهينة للصناعات الغذائية
١٧	المهن الطبية للأدوية
١٨	النيل للأدوية والصناعات الكيماوية
١٩	ممفيس للأدوية والصناعات الكيماوية
٢٠	دلتا للإنشاء والتعمير
٢١	القاهرة للإسكان والتعمير
٢٢	القاهرة للاستثمار والتنمية العقارية
٢٣	العبور للاستثمار العقاري
٢٤	الاستثمارات العربية للتعمير
٢٥	العربية للصناعات الهندسية

المصدر: البورصة المصرية، ٢٠١٠، **http :// ecpulse. com/ Egypt - 2010 .htm**

ملحق رقم (٣)

قائمة استقصاء

السيد الأستاذ/

تعتبر هذه القائمة جزء مكمل لبحث بعنوان وهو "إطار مقترح لدور مراقب الحسابات في تفعيل قواعد حوكمة الشركات من منظور دراسة جودة المراجعة الداخلية مع دراسة ميدانية"، وتهدف هذه القائمة إلى استقراء فكر الممارسين من مراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين بشركات المساهمة المصرية بشأن الأهمية النسبية لإجراءات تحقق مراقب الحسابات من جودة المراجعة الداخلية، والتي تشمل مقاييس الجودة التالية:

١- الاستقلالية والموضوعية.

٢- الكفاءة.

٣- العناية المهنية الواجبة.

٤- مراقبة الجودة.

٥- تخطيط الأنشطة.

٦- تقييم وتحليل المخاطر.

٧- فاعلية تقارير المراجعة.

٨- متابعة نتائج التقارير.

ويتقدم الباحث لسيادتكم بخالص الشكر والتقدير سلفاً لتفضلكم بالمعاونة الصادقة والمخلصة لاستيفاء القائمة، علماً بأن استجابتكم سيكون لها عظيم الأثر على النتائج المستخلصة من هذا البحث.

١- ما هي درجة الأهمية النسبية للإجراءات (المتغيرات) التالية لتحقق مراقب الحسابات من مدى وجود إدارة مراجعة داخلية فعالة تتمتع بالاستقلالية والموضوعية:

إجراءات التحقق من وجود إدارة مراجعة داخلية فعالة تتمتع بالاستقلالية والموضوعية	المقياس والأوزان الترجيحية				
	هام جدا ٥	هام ٤	متوسط الأهمية ٣	قليل الأهمية ٢	عدم الأهمية ١
١- موقع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي وتبعيتها لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.					
٢- فحص الدليل المعتمد من مجلس الإدارة والخاص بإدارة المراجعة					

الداخلية والذي يتضمن.					
- أهداف وصلاحيات ومسئوليات إدارة المراجعة الداخلية.					
- موقع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي.					
- تمكين المراجعين الداخليين من الحصول على المعلومات التي يحتاجونها.					
- الوصول غير المشروط للسجلات والموارد المالية.					
- الاتصال بالأفراد الذين لهم علاقة بالنشاط محل المراجعة.					
- الحرية الكاملة في الاتصال بلجنة المراجعة ومراقب حسابات الشركة.					
٣- الاستفسار عن مدى احتواء خطة المراجعة على أي قيد على نطاق المراجعة الداخلية.					
٤- الاستفسار عن مدى إبلاغ الإدارة العليا بأي قيود على نطاق المراجعة الداخلية، بما يمنع إدارة المراجعة الداخلية من تحقيق أهدافها.					
٥- فحص الخطط المعتمدة لأعمال المراجعة ومدى الانحراف عنها وأسباب ذلك ومدى علم مجلس الإدارة بالانحرافات الهامة عن هذه الخطط.					
٦- فحص المعلومات المتاحة عن أي إخطارات من المراجعين الداخليين عن وجود تضارب في المصالح وما					

اتخذ من إجراءات في هذا الشأن.					
٧- التحقق من تغيير توزيع المراجعين الداخليين على العمليات بصفة دورية كلما كان ذلك ممكنا.					
٨- التحقق من عدم قيام إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بتصميم أنظمة العمل أو وضع الإجراءات التنفيذية لأعمال الشركة.					

٢- ما هي درجة الأهمية النسبية للإجراءات (المتغيرات) التالية لتحقق مراقب الحسابات من كفاءة المراجعين الداخليين:

إجراءات التحقق من توافر كفاءة المراجعين الداخليين	المقياس والأوزان الترجيحية				
	هام جدا ٥	**هام ٤**	**متوسط الأهمية ٣**	**قليل الأهمية ٢**	**عدد الأهمية ١**
١- فحص سياسات التعيين وتدريب الموظفين القائمين بأعمال المراجعة الداخلية وخبرتهم ومؤهلاتهم المهنية.					
٢- الاستفسار عن مدى استعانة إدارة المراجعة الداخلية بمستشارين مؤهلين ومتخصصين في مجالات مثل: المحاسبة، الاقتصاد، التمويل، الإحصاء، معالجة البيانات إلكترونيا، الهندسة، الضرائب، والقانون، وفق ما تستدعى الحالة عند القيام بأعمال المراجعة.					
٣- مناقشة المراجعين الداخليين للوقوف على:					
- مدى محافظتهم على كفاءتهم وقدراتهم المهنية					

والفنية من خلال التطوير والتعليم المستمر.					
- مدى تعرفهم على التطورات والمتغيرات الحديثة في معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الداخلية وإجراءاتها وأساليبها.					
- مدى توافر الخبرة أو المعرفة عن الشركة من النواحي الفنية والإدارية والمالية.					

٣- ما هي درجة الأهمية النسبية للإجراءات (المتغيرات) التالية لتحقق مراقب الحسابات من التزام المراجعين الداخليين ببذل العناية المهنية الواجبة:

إجراءات التحقق من التزام المراجعين الداخليين ببذل العناية المهنية الواجبة	المقياس والأوزان الترجيحية				
	هام جدا ٥	هام ٤	متوسط الأهمية ٣	قليل الأهمية ٢	عدد الأهمية ١
١- التحقق من أن تخطيط أعمال المراجعة الداخلية يتم في إطار الاعتبارات التالية:					
- نطاق العمل اللازم لتحقيق أهداف المراجعة.					
- درجة الصعوبة والأهمية النسبية لمجالات الفحص.					
- مدى كفاءة وفعالية إجراءات إدارة المخاطر.					
- مدى كفاءة وفعالية الإجراءات					

الرقابية.					
– احتمال وقوع أخطاء جوهرية أو غش أو عدم التزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية.					
٢– التحقق من أن تقارير المراجعة الداخلية تؤكد قيام المراجعين الداخليين بتقييم جميع الحقائق التي تم التوصل إليها من خلال قيامهم بما يلي:					
– تحديد ما إذا كانت الإجراءات الرقابية يجب تدعيمها لتقليل احتمالات التلاعب مستقبلا.					
– تصميم اختبارات مراجعة للمساعدة في اكتشاف وجود تلاعب مماثل مستقبلا.					
– تصميم اختبارات مراجعة للمساعدة في اكتشاف وجود تلاعب مماثل مستقبلا.					
– المساعدة في تنمية قدرات ومهارات المراجع الداخلي في الإلمام بكافة صور التلاعب مستقبلا.					
٣– التحقق من توثيق أعمال المراجعة الداخلية من خلال:					
– دراسة مدى وجود أدلة للمراجعة الداخلية وبرامج للعمل.					
– دراسة أوراق العمل بإدارة المراجعة الداخلية.					

٤- ما هي درجة الأهمية النسبية للإجراءات (المتغيرات) التالية لتحقق مراقب الحسابات من مراقبة جودة عملية المراجعة الداخلية:

إجراءات التحقق من مراقبة جودة عملية المراجعة الداخلية	المقياس والأوزان الترجيحية				
	هام جدا ٥	هام ٤	متوسط الأهمية ٣	قليل الأهمية ٢	عدد الأهمية ١
أ- إجراءات التحقق فيما يتعلق بالتقييم الداخلي:					
١- ملاحظة عملية الفحص الدوري لفريق المراجعة.					
٢- الوقوف على قيام مدير إدارة المراجعة الداخلية بمراقبة عملية الفحص الداخلي.					
٣- إن فريق المراجعة مؤهلاً ومستقلا.					
٤- تقييم تقارير الفحص الداخلي وما اتخذ بشأنها من إجراءات.					
ب- إجراءات التحقق فيما يتعلق بالتقييم الخارجي:					
١- إن التقييم الخارجي لأعمال المراجعة يتم بواسطة أشخاص مؤهلين ومستقلين عن الوحدة محل المراجعة.					
٢- إنه لا يوجد تعارض في المصالح لدى					

فريق الفحص الخارجي من حيث الشكل والمضمون.					
٣- فحص وتقييم التقارير المكتوبة بواسطة فريق الفحص الخارجي.					
٤- إن الفحص الخارجي يتم بشكل دوري خلال فترة تتراوح بين ٣ – ٥ سنوات.					

٥- ما هي درجة الأهمية النسبية للإجراءات (المتغيرات) التالية لتحقق مراقب الحسابات من تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية:

إجراءات التحقق من تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية	المقياس والأوزان الترجيحية				
	هام جدا ٥	هام ٤	متوسط الأهمية ٣	قليل الأهمية ٢	عدد الأهمية ١
١- فحص الخطط التشغيلية والموازنات الموضوعية.					
٢- فحص مدى القيام بتحديد الأنشطة محل المراجعة، وتحديد عوامل المخاطرة التي يحتمل أن تتعرض لها، وتقدير أهميتها النسبية.					
٣- فحص جدول أعمال المراجعة والذي يتضمن الأولوية لمراجعة الأنشطة ذات المخاطر العالية.					
٤- فحص خطط تقييم كفاءة وفاعلية الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية والذي يتضمن بيئة وأنشطة الرقابة، وتقييم وتحليل					

					المخاطر، ونظام المعلومات والاتصال، والمتابعة.
					٥- فحص خطط التوظيف والموازنات المالية الخاصة بها.
					٦- فحص عدد المراجعين والمعرفة والمهارات والتدريب وعناصر التأهيل الأخرى اللازمة للقيام بالمهام الواردة بجدول أعمال المراجعة.
					٧- فحص متطلبات التعليم والتدريب وجهود البحث والتطوير الخاصة بالمراجعة.
					٨- فحص دليل السياسات والإجراءات الموضوع بواسطة إدارة المراجعة الداخلية والوقوف على مدى ملاءمة لحجم وهيكل إدارة المراجعة الداخلية.
					٩- فحص عمليات التدريب ومدى توفير فرص تعليم مستمر لكل مراجع داخلي.
					١٠- فحص عمليات التدريب ومدى توفير فرص تعليم مستمر لكل مراجع داخلي.
					١١- مدى توفر إرشادات للمراجعين الداخليين عن أدائهم وتطويرهم المهني.
					١٢- مدى توفير تعليمات مناسبة للمساعدين في بداية أعمال المراجعة واعتماد برنامج المراجعة.

١٣- فحص إجراءات المراجعة الداخلية بشأن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها.					
١٤- فحص إجراءات المراجعة الداخلية بشأن مدى التزام الشركة بقواعد الحوكمة.					
١٥- التحقق من قيام لجنة المراجعة بدراسة ومناقشة خطة إدارة المراجعة الداخلية وكفاءتها وقدراتها، ومدى توثيق ذلك بواسطة لجنة المراجعة.					

٦- ما هي درجة الأهمية النسبية للإجراءات (المتغيرات) التالية لتحقق مراقب الحسابات من دور المراجعة الداخلية في مجال تقييم وتحليل مخاطر الأنشطة المرتبطة بإعداد التقارير المالية:

إجراءات التحقق من دور المراجعة الداخلية في مجال تقييم وتحليل المخاطر	**المقياس والأوزان الترجيحية**				
	هام جدا ٥	**هام ٤**	**متوسط الأهمية ٣**	**قليل الأهمية ٢**	**عدد الأهمية ١**
١- فحص الإجراءات المتعلقة بدراسة مخاطر تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية من خلال:					
- اختبار مدى سلامة قيود اليومية المرحلة إلى الأستاذ العام وكذلك قيود التسويات التي تمت عند إعداد القوائم المالية.					
- فحص التقديرات المحاسبية لاكتشاف التحيز الذي يمكن أن يتسبب في تحريف مؤثر ناتج عن الغش					

والتدليس.					
- التوصل إلى تفهم للأسباب المنطقية للمعاملات الهامة التي تكون خارج النطاق المعتاد للنشاط الخاص بالمنشأة أو المعاملات التي تبدو غير عادية.					
- القيام بالاستفسار من الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية عن أية أنشطة غير مناسبة أو غير عادية خاصة بعملية إعداد قيود اليومية والتسويات الأخرى.					
٢- فحص الإجراءات المتعلقة بدراسة مدى إدخال التكنولوجيا الجديدة في إعداد وتشغيل البيانات لنظم المعلومات وما ينجم عنها من مخاطر افتقار الشركة للأفراد أو الخبرات اللازمة.					
٣- فحص ودراسة مدى دخول عاملين جدد وما قد ينتج عنه من مخاطر عدم الكفاءة ونقص الخبرة.					
٤- فحص خطط المتطلبات المالية الحالية والمنتظرة وما يرتبط بها من مخاطر فقدان التمويل نتيجة لعدم قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها.					
٥- الاستفسار عن مدى وجود إصدارات محاسبية جديدة وما ينجم عنها من مخاطر التنفيذ غير المكتمل أو غير السليم أو التكاليف المتزايدة.					

٦- فحص مدى التوسع في العمليات الخارجية وما ينجم عنها من مخاطر المعاملات بالنقد الأجنبي (مخاطر سعر الصرف).					
٧- فحص الإجراءات المتعلقة بدراسة مخاطر مدى تزايد الضغوط التنافسية المحلية والعالمية.					
٨- التحقق من مدى الاستفسار عن مخاطر القضايا القانونية والتشريعية.					
٩- فحص الإجراءات المتعلقة بدراسة مدى قيام الشركة بالتوسع الضخم والسريع في أوجه الاستثمار وما ينجم عنه من مخاطر عدم تقدير القيمة المتوقعة لتلك الاستثمارات في المستقبل.					

٧- ما هي درجة الأهمية النسبية للإجراءات (المتغيرات) التالية لتحقق مراقب الحسابات من فاعلية تقارير إدارة المراجعة الداخلية:

إجراءات التحقق من فاعلية تقارير إدارة المراجعة الداخلية	**المقياس والأوزان الترجيحية**				
	هام جدا ٥	**هام ٤**	**متوسط الأهمية ٣**	**قليل الأهمية ٢**	**عدد الأهمية ١**
١- فحص الأدلة المستخلصة من نتائج المراجعة التحليلية وما اتخذ بشأنها.					
٢- فحص جميع أوراق العمل لضمان أنها تؤيد بطريقة مناسبة تقرير المراجعة الداخلية، وأن جميع إجراءات المراجعة قد تم القيام بها.					
٣- فحص التقارير الملخصة والتي توضح					

النتائج الرئيسية للمراجعة الداخلية، وأنها قدمت لمستويات إدارة أعلى من الجهة أو النشاط محل المراجعة.					
٤- فحص التقارير الدورية المعدة عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها.					
٥- فحص التقارير الدورية المعدة عن مدى التزام الشركة بقواعد الحوكمة.					
٦- تقييم مدى قيام إدارة المراجعة الداخلية بالإجراءات التالية قبل تبليغ نتائج المراجعة:					
- تقدير المخاطر المحتملة للشركة محل المراجعة.					
- مناقشة النتائج مع إدارة الشركة و / أو المستشار القانوني.					
- الرقابة على توزيع التقرير بتحديد من يمكنه استخدام النتائج.					
٧- التحقق من قيام المراجعين الداخليين بمناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقارير النهائية المكتوبة، ومدى توثيق ذلك.					
٨- فحص محتوى التقرير النهائي للمراجعة الداخلية من الجوانب التالية:					
- الموضوعية والوضوح والاختصار.					
- أن يحتوي على الأسباب والنتائج					

والتوصيات.					
- إن يحتوى على آراء الجهة محل المراجعة حول استنتاجات المراجع أو توصياته.					
- إن يحتوي على ما قامت به الجهة محل المراجعة من تحسينات منذ آخر عملية مراجعة.					
٩- التحقق من قيام لجنة المراجعة بدراسة تقارير المراجعة الداخلية، ومدى توثيق ذلك.					

٨- ما هي درجة الأهمية النسبية للإجراءات (المتغيرات) التالية لتحقق مراقب الحسابات من رد فعل الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تجاه تقارير المراجعة الداخلية (متابعة نتائج التقارير):

إجراءات التحقق من رد فعل الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة تجاه التقارير المراجعة الداخلية	**المقياس والأوزان الترجيحية**				
	هام جدا ٥	**هام ٤**	**متوسط الأهمية ٣**	**قليل الأهمية ٢**	**عدد الأهمية ١**
١- فحص دليل المراجعة الداخلية المعتمد والذي يتضمن المسئول عن متابعة نتائج المراجعة الداخلية.					
٢- الاستفسار عن مدى التنسيق بين المسئول عن متابعة النتائج وإجراءات المتابعة التي يقوم بها آخرون في الوحدة محل المراجعة.					
٣- فحص وتقييم تقارير المراجعة الداخلية عن مخاطر عدم تصحيح إدارة الشركة للحالة التي تضمنها تقرير نتائج المراجعة الداخلية.					

٤- فحص خطة متابعة نتائج المراجعة الداخلية والتي تتضمن:					
- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى المتابعة.					
- جدولة أنشطة المتابعة على أساس المخاطر الموجودة ودرجة التعرض لها.					
٥- الاستفسار عن مدى إعطاء الأولوية لمتابعة الإجراءات الفورية للإدارة العليا بشأن نتائج المراجعة ذات الأهمية النسبية.					
٦- فحص إجراءات تحقق الفورية للإدارة العليا بشأن نتائج المراجعة تعالج الأمور ذات العلاقة.					
٧- التحقق من قيام لجنة المراجعة بمتابعة وتوثيق ما اتخذته الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة من إجراءات بشأن النتائج الواردة بتقارير المراجعة الداخلية.					

ملحق رقم (٣)

الإحصاء الوصفي مراقب الحسابات

١-مقياس الجودة: الاستقلالية والموضوعية

ترميز المتغير	عينة مراقبي الحسابات		عينة المراجعين الداخليين	
	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري
X 101	٤,٤٦	٠,٦٦٨	٤,٥٨	٠,٥٥٣
X 102	٤,٣٣	٠,٤٧٥	٤,٤٦	٠,٥٠٢
X 103	٤,٤٣	٠,٧١٢	٤,٣٣	٠,٦٥٧
X 104	٤,٨٣	٠,٣٨٣	٤,٥٥	٠,٥٥٧
X 105	٤,٦٧	٠,٤٧٥	٤,١٠	٠,٨٢٥
X 106	٣,٨٤	٠,٧٠٠	٤,٣٨	٠,٦٦٦
X 107	٣,٨٤	١,٠٦٦	٤,١٣	٠,٩٦٩
X 108	٤,٣٣	٠,٤٧٥	٤,٠٧	٠,٨١٠
X 109	٤,٨٤	٠,٣٦٨	٤,٢٢	٠,٦٨٣

X 110	٤,٣٥	٠,٦٢٦	٤,٢٤	٠,٧٧٥
X 111	٤,٣٣	٠,٤٧٥	٤,١٩	٠,٦٧٠
X 112	٣,٦٥	٠,٧٤٤	٤,٠٩	٠,٩٨١
X 113	٣,٤٨	٠,٧٨٠	٤,١٩	٠,٨٤٥

٢-مقياس الجودة: الكفاءة

ترميز المتغير	عينة مراقبي الحسابات		عينة المراجعين الداخليين	
	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري
X 201	٤,٣٣	٠,٤٧٥	٤,٣٨	٠,٦٨٨
X 202	٤,٤٩	٠,٥٠٤	٤,١٦	٠,٦٠٩
X 203	٤,٤٩	٠,٥٠٤	٤,١٣	٠,٦٨٤
X 204	٤,٨٣	٠,٣٨٣	٤,٣٦	٠,٧٨٥
X 205	٥,٠٠	٠,٠٠٠	٤,٢٢	٠,٦٦١

٣-مقياس الجودة: العناية المهنية الواجبة

ترميز المتغير	عينة مراقبي الحسابات		عينة المراجعين الداخليين	
	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري

X 301	4.51	0.504	4054	0.558
X 302	٤,١٦	٠,٧٠٠	٤,٢٦	٠,٦١٠
X 303	٤,١٦	٠,٧٠٠	٤,٣٨	٠,٦٨٨
X 304	٤,٨٣	٠,٣٨٣	٤,٥٢	٠,٥٥٩
X 305	4.13	٠,٩٠٧	٤,٤٥	٠,٩١٦
X 306	٤,٦٧	٠,٤٧٥	٤,٤٨	٠,٥٥٩
X 307	٤,٥١	٠,٥٠٤	٤,٣٩	٠,٦٦٩
X 308	٤,١٦	٠,٣٦٨	٤,٣٦	٠,٦١٨
X 309	٤,٥١	٠,٥٠٤	٤,٤٢	٠,٦٥١
X 310	٤,٦٧	٠,٤٧٥	٤,٢٦	٠,٦٥٦

٤-مقياس الجودة: مراقبة الجودة

ترميز المتغير	عينة مراقبي الحسابات		عينة المراجعين الداخليين	
	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري
X 401	4.35	٠,٧٤٤	٤,٢٠	٠,٦٠٨
X 402	٤,٥١	٠,٥٠٤	٤,١٦	٠,٦٥٦
X 403	٤,٣٣	٠,٤٧٥	٤,٥٤	٠,٥٥٨
X 404	4.52	٠,٥٠٣	٤,٣٩	٠,٧٣٢
X 405	٤,٥٢	٠,٧٥٩	٤,٤٥	٠,٥٠١
X 406	٤,٥١	٠,٥٠٤	٤,٣٨	٠,٥٩٧
X 407	٤,١٧	٠,٦٨٥	٤,١٧	٠,٧٨٥
X 408	٤,٠٣	٠,٨٢٢	٣,٩٧	٠,٩٥٤

٥-مقياس الجودة: تخطيط الأنشطة

ترميز المتغير	عينة مراقبي الحسابات		عينة المراجعين الداخليين	
	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري

X 501	٤,١٦	٠,٣٦٨	٤,٠٧	٠,٧٥٤
X 502	٤,١٧	٠,٣٨٣	٤,٢٩	٠,٦١٠
X 503	٤,٨٤	٠,٣٦٨	٤,٢٩	٠,٥١٧
X 504	٤,٨٤	٠,٣٦٨	٤,٢٣	٠,٦٨٩
X 505	٣,٨٤	٠,٩٠٢	٤,٠١	٠,٩١٥
X 506	٤,٣٥	٠,٧٤٤	٤,٢٠	٠,٧١٩
X 507	٣,٨٣	٠,٣٨٣	٤,٢٥	٠,٧١٥
X 508	٤,١٧	٠,٦٨٥	٤,٢٨	٠,٧٨٤
X 509	٤,٠٢	٠,٨٣٣	٤,١٧	٠,٨٠٤
X 510	٣,٨٤	٠,٧٠٠	٤,١٧	٠,٧٢٧
X 511	٣,٦٧	٠,٤٧٥	٤,٠٠	٠,٧٢٨
X 512	٣,٨٤	٠,٧٠٠	٤,١٦	٠,٧٧٩
X 513	٤,٨٤	٠,٣٦٨	٤,١٢	٠,٨٦٧
X 514	٥,٠٠	٠,٠٠٠	٤,١٧	٠,٨٩٠
X 515	٤,٦٧	٠,٤٧٥	٤,٤٢	٠,٦٠٤

٦-مقياس الجودة: تقييم وتحليل المخاطر

ترميز المتغير	عينة مراقبي الحسابات		عينة المراجعين الداخليين	
	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري
X 601	٤,٦٧	٠,٤٧٥	٤,٦٤	٠,٤٨٤
X 602	٤,٨٤	٠,٣٦٨	٤,٦٤	٠,٤٨٤
X 603	٤,٤٩	٠,٥٠٤	٤,٥١	٠,٥٠٤
X 604	٤,١٩	٠,٦٨٢	٤,٥٥	٠,٥٠١
X 605	٤,٤٩	٠,٥٠٤	٤,٤٥	٠,٦٠٧
X 606	٤,١٦	٠,٧٠٠	٤,٢٥	٠,٨٨١
X 607	٤,٤٩	٠,٥٠٤	٤,٣٢	٠,٧١٧
X 608	٤,٥١	٠,٥٠٤	٤,٠٦	٠,٧٦٥

X 609	٤,١٤	٠,٩١٣	٤,٢٩	٠,٦٢١
X 610	٤,١٤	٠,٩١٣	٤,٢٢	٠,٧٠٤
X 611	٤,٤٩	٠,٧٨٠	٤,٢٨	٠,٦٨٤
X 612	٤,٦٧	٠,٤٧٥	٤,٤٦	٠,٦٩٨

٧- مقياس الجودة: فاعلية تقارير المراجعة

ترميز المتغير	عينة مراقبي الحسابات		عينة المراجعين الداخليين	
	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري
X 701	4.52	0.503	٤,٤٥	٠,٦٠٧
X 702	٤,٥١	٠,٥٠٤	٤,٦١	٠,٥٩٩
X 703	٤,٥١	٠,٥٠٤	٤,٤٨	٦٥٥.
X 604	٤,٦٧	٠,٤٧٥	٤,٤٣	٠,٤٩٩
X 705	٤,٥١	٠,٥٠٤	٤,٣٥	٠,٥٣٨
X 706	٤,٣٣	٠,٤٧٥	٤,٥١	٠,٧٩٩
X 707	٤,٥٢	٠,٥٠٣	٤,١٣	٠,٨٣٩
X 708	٤,٦٨	٠,٤٦٩	٤,٥٧	٠,٥٥٥
X 709	٤,٦٨	٠,٤٦٩	٤,٥٨	٠,٥٥٣
X 710	٤,٦٨	٠,٤٦٩	٤,٧٤	٠,٤٤٢
X 711	4.68	0.469	4.65	0.590
X 712	4.68	0.469	4.43	0.696
X713	٤,٨٤	٠,٣٦٨	٤,٤٨	٠,٦٠٩
X714	٤,٤٨	٠,٣٦٨	٤,٦٤	٠,٥٩٣

٨- مقياس الجودة: متابعة نتائج التقارير

ترميز المتغير	عينة مراقبي الحسابات		عينة المراجعين الداخليين	
	الوسط الحسابي	الانحراف	الوسط الحسابي	الانحراف

	المرجح	المعياري	المرجح	المعياري
X 801	3.84	٠,٣٦٨	٤,٤٢	٠,٥٥٣
X 802	٣,٨٤	٠,٣٦٨	٤,٢٨	٠,٥٦٦
X 803	٤,٣٣	٠,٤٧٥	٤,٥٤	٠,٥٥٨
X 804	٤,١٧	٠,٣٨٣	٤,١٩	٠,٦٩٢
X 805	٤,٣٥	٠,٤٨١	٤,٠٧	٠,٨٢٨
X 806	٤,٣٥	٠,٤٨١	٤,١٢	٠,٧١٢
X 807	٤,٦٧	٠,٤٧٥	٤,٢٠	٠,٥٨٤
X 808	٤,٨٤	٠,٣٦٨	٤,٦٢	٠,٤٨٨